

40
2 y

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

Incorporada a la Universidad Nacional Autónoma de México

ESCUELA DE ADMINISTRACION, CONTABILIDAD Y ECONOMIA



TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

PLANEACION DE LA AUDITORIA EXTERNA
PARA UNA EMPRESA MERCANTIL.

SEMINARIO DE INVESTIGACION
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A
GRISelda RODRIGUEZ MONTES DE OCA
GUADALAJARA, JALISCO 1986



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

PLANEACION DE LA AUDITORIA EXTERNA

PARA UNA EMPRESA MERCANTIL

I N D I C E

Introducción	1
CAPITULO I. GENERALIDADES DE LA AUDITORIA	
1.1 Definición	2
1.2 Objetivos o Finalidades de la Auditoría	6
1.3 Clases de Auditoría	9
1.4 Consideraciones Importantes	12
CAPITULO II. EL CONTADOR PUBLICO COMO AUDITOR EXTERNO	
2.1 El auditor y su trabajo	14
2.2. Requisitos del Contador Público	16
2.3 Responsabilidad que adquiere el Contador Público Auditor en el ejercicio de su profesión	21
2.4 Posición del Auditor Externo dentro de una organización	24
2.5 Finalidad del trabajo del Auditor Externo	26
2.6 Organización Interna de una Oficina de Contadores Públicos	27
CAPITULO III. EL AUDITOR EXTERNO Y EL INTERNO	
3.1 Diferencias entre la Auditoría Externa y la Interna	31
3.2 Relación del Auditor Externo con el Auditor Interno	34
CAPITULO IV. PREPARACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO	
4.1 Significado de los papeles de trabajo y su clasificación	37
4.2 Normas respecto a los papeles de trabajo	40
4.3 Índice de los papeles de trabajo	44
4.4 Hoja de trabajo preliminar	49
4.4.1 Papeles de trabajo elaborados por el cliente	51
4.5 Archivo Permanente	56
4.6 Elementos de los Papeles de Trabajo	58
4.7 Requisitos Técnicos de los Papeles de Trabajo	59
CAPITULO V. PLANEACION DE LA AUDITORIA	
5.1 Definición	61
5.2 Fases de la Planeación:	
Investigación General	63
Estudio y Evaluación del Control Interno	66
El programa de trabajo	69

(Continuación)

CAPITULO VI. CUENTAS A EXAMINAR.	
6.1 Lo que el Auditor Examina	73
6.2 Objetivo de Examinar las Cuentas	75
6.3 Técnicas y Procedimientos a Utilizar	76
6.4 Pruebas Selectivas de Auditoría	81
6.5 Principios de Contabilidad	84
6.6 Importancia Relativa de las Cuentas	88
6.7 Activo - Esquema y Conceptos Generales	89
6.8 Pasivo - Esquema y Conceptos Generales	92
6.9 Capital Contable	94
6.10 Cuentas de Resultados	96
CASO DE AUDITORIA SOBRE GASTOS DE OPERACION	97
CONCLUSIONES	117
BIBLIOGRAFIA	120

La empresa es la célula básica del sistema económico en que vivimos. Los negocios, por tanto, deben adaptarse a los cambios, guiados por la habilidad y competencia de sus dirigentes para lo cual es necesario para la empresa que la expresión numérica de hechos y situaciones esté contenida en forma correcta en los estados financieros.

El Contador Público es un profesional que actúa en el campo de los negocios; para que un Contador Público Independiente exprese su opinión sobre la razonabilidad con que los estados financieros presentan la situación o posición financiera de una empresa a una fecha determinada y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados consistentemente, es indispensable que realice una revisión especial conocida como auditoría. Esta revisión constituye un proceso que el auditor externo debe llevar a cabo aplicando su juicio profesional, sus conocimientos especializados que tenga acerca de la materia y sobre todo apegarse a las Normas de Auditoría.

Para realizar la revisión, previamente debe planearla y elaborar los papeles de trabajo necesarios y después proceder a su ejecución.

De lo anterior podemos inferir que si el Contador Público Independiente lleva a cabo tal actividad (auditoría), podrá proporcionar información adecuada, oportuna y veraz, que servirá al empresario para la toma de decisiones financieras.

CAPITULO I. GENERALIDADES DE LA AUDITORIA

1.1 Definición

1.2 Objetivos o Finalidades de la Auditoría

1.3 Clases de Auditoría

1.4 Consideraciones Importantes

CAPITULO I

"GENERALIDADES DE LA AUDITORIA"

I.1.- DEFINICION.

Los Diccionarios nos proporcionan diferentes conceptos de lo que es la "Auditoría". Analizando este vocablo desde sus raíces encontramos que proviene del latín auditus, que significa escuchar refiriéndose a atención, y de audire, que significa oír. Estos significados dan a la palabra "Auditoría" un sentido de "atención, atender", tratar de oír algo, de saber algo por medio del oído.

Sin embargo, este vocablo desprendido de sus raíces originales de audio-audire-auditus, cuyos significados han quedado destinados más correctamente a otras áreas como son la audición, la acústica y la médica, nada tiene que ver con lo que actualmente se conoce o entendemos por "Auditoría".

Otros diccionarios nos hablan simplemente de un examen o revisión de cuentas. Otros relacionan la palabra con la carrera del Contador Público como examinador o revisor de cuentas o documentos de cualquier entidad económica siempre y cuando lleve registros contables.

Visto lo anterior, a continuación se mencionan algunas definiciones de Despachos Contables y Personalidades que han destacado dentro de la Profesión y que nos ayudarán a precisar un poco más lo que debemos entender por Auditoría:

MONTGOMERY: Es el examen sistemático de los libros y registros de un negocio u otra organización, con el fin de de -

terminar o verificar los hechos relativos a las operaciones fincieras y los resultados de éstas, para poder informar sobre los mismos.

PRIETO Y RUIZ DE VELAZCO. La Auditoría tiene por objeto la comprobación de las transacciones registradas en los libros de contabilidad las cuales son recopiladas periódicamente por la empresa, para su propia información, en estados financieros que muestran el resultado de las operaciones que han efectuado y la situación del negocio.

MANCERA HERMANOS. Es el examen de los libros de contabilidad, de los registros, documentación y comprobación correspondiente de una persona, de un fideicomisario, de una sociedad, de una corporación, de una institución, de una empresa, de una sucesión, de una oficina pública, cualquiera, llevado a cabo con el objeto de determinar la exactitud o inexactitud de las cuentas respectivas y de informar y dictaminar acerca de ellas. (3)

VICTOR M. MENDIVIL ESCALANTE. Auditoría es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emana dos de ellos. (4)

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.- Define a la Auditoría como una actividad profesional. En este sentido implica, al mismo tiempo, el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública. Como profesional, el auditor desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que vienen a formar el cuerpo técnico de su actividad; sin embargo en el desempeño de esa labor, el auditor adquiere responsabili

dad, no solamente con la persona que directamente contrata sus servicios, sino con un vasto número de personas, desconocidas para él que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o de inversión. (1)

INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PUBLICOS. Define a la Auditoría como "El examen de los libros de contabilidad, comprobantes y demás registros de un organismo público, Institución, corporación, firma o persona, o alguna persona o personas, situada en distinto de confianza, con el objeto de averiguar la corrección o incorrección de los registros y de expresar una opinión sobre los documentos suministrados, comúnmente en forma de una certificación".

Las definiciones anteriores aunque difieren en palabras, tienen características o aspectos en común:

- a) Se refieren al examen de libros y registros relacionados con la contabilidad.
- b) Se dá. en cualquier tipo de organización, siempre que se lleven libros y registros contables.
- c) Proporciona información sobre los resultados obtenidos gracias al examen realizado.

Así pues, se puede inferir que la Auditoría es la realización de un examen cuidadoso, metódico y ordenado, llevado a cabo por un profesionista Contador Público, de los libros, registros, operaciones o cualquier actividad de cualquier entidad económica, siempre que lleve libros y registros contables, con la finalidad de que el Auditor se pueda formar un criterio que le permita emitir una opinión acerca de si la situación financiera de la empresa auditada está reflejada razonablemente en

los Estados Financieros.

La observancia de estas definiciones es indispensable ya que la Auditoría y la Planeación de la misma, es el objeto de este trabajo de investigación.

I.2.- OBJETIVOS O FINALIDADES DE LA AUDITORIA.

En este gran mundo de los negocios, varias partes están conectadas e interesadas en una empresa, por lo que existen muchas razones para que la entidad mercantil sea auditada.

Todas y cada una de esas partes tienen un interés común: conocer los resultados financieros del negocio, para poder fundamentar determinados puntos de vista o criterios según su relación con la empresa.

Así por ejemplo: A los Propietarios o Accionistas les interesa conocer los resultados financieros del negocio porque podrán confiar en las cifras sobre las que basarán sus decisiones, corregir deficiencias en su control interno y fijar nuevas metas o bien lograr con mayor eficiencia las ya propuestas. En empresas grandes donde las acciones se negocian en la Bolsa, a menudo se requiere una Auditoría para determinar el precio de las acciones en el caso que un accionista desee vender o en el caso de la muerte de uno de los accionistas.

A los Inversionistas: Porque tendrán la seguridad de que la estabilidad económica de la empresa garantiza su inversión.

Al Personal: Para conocer las utilidades que justamente les corresponden. Pero la finalidad no es tan solo determinar que los registros contables estén correctos y que su distribución se haya hecho a todos los participantes, sino también para garantizar que se está dando cumplimiento a las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Al Banquero: Para conceder algún crédito y a las empresas pequeñas y medianas, para obtenerlo.

Al Gobierno Federal: Porque avala la buena fe del contri

buyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y - el Gobierno puede confiar en que percibió la parte que legalmente le corresponde. (2)

Para un auditor independiente el objetivo primordial es ' el emitir su opinión acerca de los estados financieros de una entidad económica o empresa.

El trabajo de auditoría termina en un informe final llamado Dictamen. El Dictamen es la opinión del Contador Público ' sobre la corrección contable de las cifras de los estados financieros auditados, opinión a la que llega después de realizar su trabajo de examen, efectuado de acuerdo a normas de auditoría generalmente aceptadas, procedimientos y principios de contabilidad.

Existe una ventaja complementaria derivada de la auditoría que es de gran utilidad para el cliente y quizá de más valor. Se refiere a las recomendaciones y consejos que el Auditor puede proporcionarle como resultado de la auditoría llevada a cabo. Un beneficio que surge de la revisión del sistema de control interno se refiere a las recomendaciones del Auditor para mejorar el manejo del efectivo, del inventario y demás activos de la empresa.

El mejorar la eficiencia de la administración de oficinas y el manejo de los papeles caen dentro del alcance de la competencia profesional del Auditor y podrá sugerir métodos para reducir los costos en esta área. (2)

El Auditor solo recomienda o sugiere, no obliga. El cliente es quien decide si pone en práctica las recomendaciones que el Auditor le haga.

En resumen, los objetivos o finalidades de la Auditoría '

son:

- 1.- Determinar que la situación financiera y resultados de una empresa, reflejados en contabilidad, sean razonablemente correctos.
- 2.- Descubrir errores.
- 3.- Corregir deficiencias en el Control Interno.
(Descubrir Fraudes).
- 4.- Obtener algún crédito.

I.3.- CLASES DE AUDITORIA.

Las auditorías en su clasificación tradicional se dividen en dos clases: Auditoría Interna y Auditoría Externa.

La auditoría interna la realizan personas que trabajan en la empresa o dependen de ella y revisan, la mayoría de las veces, aspectos que son de interés particularmente para la administración, pero también pueden efectuar revisiones programadas sobre todos los aspectos operativos y de registro de la em presu.

La auditoría externa es conocida también como auditoría independiente, es realizada por profesionistas que no tienen ninguna relación con la empresa, es decir, no dependen económicamente ni en ningún otro aspecto del negocio. A esas personas se les reconoce un juicio que es imparcial y merecedor de la confianza de terceros. Su trabajo tiene como finalidad la e m isi ón de un dictamen.

Estas dos clases de auditoría son las dos grandes subdivisiones que normalmente conocemos pero no son las únicas auditorías que pueden realizarse en una entidad económica.

Otros tipos de auditorías que se pudieran practicar son:

AUDITORIA ADMINISTRATIVA: Consiste en un análisis de la organización en general, de sus planes y objetivos, de los métodos y controles, de su forma de operar, de sus recursos humanos y físicos. En general se revisan las cuatro fases de la administración: Planeación, Organización, Dirección y Control

AUDITORIA OPERACIONAL: Es una rama de la Auditoría que consiste en el análisis de las operaciones de una empresa, para evaluar su eficiencia, detectar fallas de operación, y suge

rir recomendaciones para mejorar el rendimiento del negocio.

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS: Es la verificación de la corrección contable de las cifras de los estados financieros, de los registros y fuentes de contabilidad para poder informar sobre las mismas.

AUDITORIA OPERATIVA: Es un servicio que presta el Contador Público como Auditor Externo cuando, coordinadamente con el examen de Estados Financieros, analiza ciertos aspectos administrativos con el propósito de lograr incrementar la eficacia y eficiencia operativa de su cliente, a través de proponer las recomendaciones que se consideren necesarias.

AUDITORIA DE PERSONAL: A diferencia con la operacional en la cual se revisan las operaciones, en este tipo de auditoría lo que importa son las personas que realizan dichas operaciones. Personal es un recurso muy importante para la administración de empresas y la auditoría de los mismos nos ayudaría a mejorar las relaciones entre ellos y como consecuencia obtener una mayor productividad.

En cuanto al tiempo podemos hacer otra clasificación de Auditorías:

AUDITORIA CONTINUA: Es un servicio constante de auditoría que puede ser realizada por un departamento interno es decir, Auditoría Interna o por un Auditor externo según las necesidades de la empresa. En ambos casos es un servicio que está a nivel Staff dentro del organigrama de una empresa.

AUDITORIA PERIODICA: Es cualquier clase de auditoría que se practique ya sea Administrativa, Operacional, de Estados Financieros... pero aplicada con regularidad de tiempo, por ejemplo cada seis meses o cada año.

AUDITORIA EVENTUAL: Es una auditoría que se practica muy ocasionalmente, cuando la gerencia, los accionistas o propietarios.. deciden que es necesario o conveniente.

Sin embargo, no obstante la clasificación que se haga de las Auditorías, todas tienen como objetivo principal el de realizar un examen de la eficiencia administrativa.

Ahora bien, el tipo de auditoría requerida será decisión de la gerencia según las necesidades de la empresa y los fines o finalidades que persiga.

La auditoría externa es el objeto de nuestro estudio y generalmente es de Estados Financieros. (11)

I.4.- CONSIDERACIONES IMPORTANTES.

EPOCA DE EJECUCION. La mayor parte del trabajo del auditor puede ejecutarse ya sea antes o después del ejercicio que se audita. En muchos casos el "Trabajo Preliminar" durante el periodo de auditoría facilita la "temporada dura" con la que se enfrenta la profesión contable; al mismo tiempo el auditor puede corregir prácticas que sería más difícil cambiar una vez que han sido cerrados los libros. En organismos en los cuales las normas de control interno son adecuadas, es posible completar la mayor parte de las pruebas requeridas antes del fin del ejercicio, y el auditor puede estar seguro de que durante el ejercicio las transacciones se han efectuado y continuarán efectuándose correctamente, y así su trabajo al final del período se reducirá.

CONTROL INTERNO. El control interno establecido y llevado correctamente por la administración no sólo facilita la labor del auditor, sino que hace posible una mejor auditoría. Todo Contador Público sabe que el trabajo de detalle involucrado en la auditoría varía a la inversa según la eficiencia del control interno. Cuando el control es inadecuado, el examen del auditor debe ampliarse de acuerdo con los procedimientos de auditoría. A su vez, el auditor podrá sugerir a su cliente que refuerce el control interno de manera que la confianza en los registros de años subsecuentes, sea mayor.

PRUEBAS SELECTIVAS. El examen de las cuentas, en la mayoría de los casos, depende de la efectividad de las pruebas o muestras. Del significado y exactitud de un número determinado de asientos en una cuenta, y del examen de cierta cantidad de comprobantes, se juzgan el significado y exactitud de toda la cuenta o serie de cuentas. Cuando hay errores de consideración o se descubren otras irregularidades, el examen debe an-

pliarse. La calidad del examen que realiza el contador depende en gran parte de la capacidad, experiencia y juicios subjetivos del auditor.

FRAUDE. Tanto el fraude como otras irregularidades no se descubren en una auditoría anual; aun en una auditoría detallada no descubrirá ciertos tipos de fraude. La protección más práctica contra los fraudes y otras posibles pérdidas es el control interno bien establecido ya que la auditoría es muy costosa y en algunos casos innecesaria cuando es detallada. Esto no quiere decir que el auditor se despreocupe y no esté alerta contra la posibilidad de irregularidades, pues sería negligente en su trabajo si dejara de aplicar ciertos procedimientos de auditoría que están formulados específicamente para descubrir ciertos tipos de prácticas fraudulentas. Pero el descubrir fraudes no es un objetivo primordial de la Auditoría

Lo anterior nos sirve para definir un poco más el tipo de trabajo que realiza el auditor.

CAPITULO II
EL CONTADOR PUBLICO COMO AUDITOR EXTERNO "

- 2.1 El Auditor y su trabajo
- 2.2 Requisitos del Contador Público
- 2.3 Responsabilidad que adquiere el Contador Público en el ejercicio de su Profesión.
- 2.4 Posición del Auditor Externo - dentro de una organización.
- 2.5 Finalidad del trabajo del Auditor Externo.
- 2.6 Organización interna de una Oficina de Contadores Públicos.

" EL CONTADOR PUBLICO COMO AUDITOR EXTERNO "

2.1.- EL AUDITOR Y SU TRABAJO.

Cuando el Contador Público es llamado a examinar los estados financieros preparados por una empresa, el objetivo final de su actuación profesional será el de dar un dictamen en el que haga constar que dichos estados presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operacio - nes de la empresa.

Para estar en condiciones de dar ese dictamen de una ma - nera objetiva y profesional, el Contador Público Independien - te necesita obtener una serie de conocimientos e informacio - nes sobre los propios estados financieros y sobre la empresa a que se refieren; dicho dictamen no puede darse sin que el ' Contados Público Independiente haya obtenido, con certeza ra - zonable, la convicción de:

- 1.- La autenticidad de los hechos y fenómenos que los ' estados financieros reflejan.
- 2.- Los criterios y métodos usados para reflejar en la contabilidad y en los estados financieros dichos hechos y fenómenos.
- 3.- Que los métodos usados son conformes con los principios de contabilidad que la profesión acepta gene - ralmente y que estos principios han sido aplicados con un criterio consistente.

El trabajo de auditoría tiene, por consiguiente, como finalidad inmediata, el proporcionar al propio auditor los ele -

mentos de juicio y de convicción necesarios para poder dar su dictamen de una manera objetiva y profesional.

Es, por tanto, responsabilidad personal del propio auditor, el determinar qué clase de pruebas necesita para obtener la convicción que le permita dar su opinión profesional, de -terminar también hasta qué grado deben realizarse dichas pruebas. (1)

2.2.- REQUISITOS DEL CONTADOR PUBLICO.

El Contador Público es un profesionista, y como todos los profesionistas, debe reunir ciertos atributos de carácter personal y técnico que lo capaciten plenamente en el ejercicio de su profesión. Estos requisitos pueden agruparse en:

- I. Requisitos Morales
- II. Capacidad Intelectual, y
- III. Requisitos técnicos.

I. REQUISITOS MORALES: Atañen directamente a la conciencia; se refieren a los valores intangibles que todos los individuos tienen:

1.- Integridad. Es la capacidad de ser honrado en las ideas y creencias, con fuerza suficiente para afirmar lo que se piensa y sostener la verdad por encima de todo.

2.- Independencia de Criterio. Es la capacidad para expresar juicios y opiniones imparcialmente. A este respecto - el Código de Etica Profesional, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su capítulo segundo, al referirse al Contador Público como Profesional Independiente, y en el punto No. 2 al Contador Público como Auditor Externo, establece en su artículo 2.21 lo siguiente: (8)

"Se considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros para tomar decisiones, cuando el Contador Público:

a) Sea cónyuge, pariente consanguíneo o civil en línea recta sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y afín dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado del

cliente, que tenga intervención importante en la administración del propio cliente.

b) Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser director, miembro del Consejo de Administración o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios. En el caso del Comisario, se considera que subsiste la independencia e imparcialidad.

c) Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna injerencia o vinculación económica en la empresa en un grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio.

d) Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que contrató sus servicios profesionales, y exprese su opinión sobre estados financieros en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del éxito de cualquier transacción.

e) Sea agente de bolsa en valores, en ejercicio.

f) Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga injerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia y decisiones sobre nombramiento de Contador Público para prestar servicios a dependencias o empresas estatales.

g) Perciba de un sólo cliente, durante más de dos años consecutivos, más del 40% de sus ingresos u otra proporción

que aún siendo menor, sea de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le impida mantener su independencia.

Art. 2.22.-

El simple hecho de que un Contador Público realice simultáneamente labores de auditoría externa y de consultoría en administración, no implica falta de independencia profesional siempre y cuando la prestación de los servicios no incluya la participación del Contador Público en la toma de decisiones administrativas y financieras.

Art. 2.23.-

En las asociaciones profesionales sólo podrán suscribir estados financieros, dictámenes e informes procedentes de auditoría, quienes posean título de Contador Público debidamente registrado.

Así pues, podemos observar que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (I.M.C.P.), a través del Código de Ética Profesional regula la actividad del Auditor Externo, pues su opinión es decisiva en la toma de decisiones, y de no gozar de independencia mental se podría perjudicar a alguien, incluso a la misma entidad económica. Por lo que no debe haber presiones económicas, familiares, sociales o de cualquier naturaleza.

Ahora bien, si el Contador Público no cumple con estas disposiciones se hará acreedor a una sanción, que le será impuesta por la asociación afiliada a que pertenezca o el I.M.C.P., quien intervendrá tanto en caso de que no lo haga la asociación afiliada como para las ratificaciones que requieren los estatutos.

Según la gravedad de la falta, la sanción podrá consistir en:

- a) Amonestación Privada
- b) Amonestación Pública
- c) Suspensión temporal de sus derechos como socio.
- d) Expulsión
- e) Denuncia a las autoridades competentes, de las violaciones a las leyes que rijan el ejercicio profesional.

3.- Disciplina. Capacidad de adaptar nuestros deseos personales a las necesidades que nos imponen las circunstancias.

4.- Puntualidad. Signo de buena educación y materialización del grado de responsabilidad con que aceptamos nuestros compromisos. Ser puntuales es no sólo estar a tiempo a una cita, sino también, concluir nuestros compromisos en la fecha prometida.

5.- Trato Social. Se refiere a la manera de comportarse con las personas con quienes se ha de tratar, tanto con el cliente como en la propia oficina. Presentación adecuada: Es el arte de llevar puesta la ropa que requieran las circunstancias.

II.- CAPACIDAD INTELECTUAL. Se refiere a las cualidades de la mente y guarda relación directa con la inteligencia. Puede ser cultivada y mejorada:

- Criterio y Tacto
- Habilidad y corrección al expresarse
- Habilidad para captar y analizar los problemas.

- Cultura general
- Propósito continuo de estudios.

Este último es fundamental para el desarrollo de los demás. Pues el propósito continuo de estudios garantiza el estar al día en los conocimientos más recientes de las técnicas contables y de administración.

III.- REQUISITOS TECNICOS. Se refieren a los conocimientos específicos necesarios para el ejercicio de una profesión y son:

- Conocimientos sólidos de contabilidad y auditoría
- Dominio pleno de sistemas contables y de control
- Nociones de Administración de negocios
- Conocimiento de las leyes civiles, mercantiles, fiscales, etc.
- Economía y Estadística
- Elementos de matemáticas aplicadas
- Otros conocimientos técnicos auxiliares.

En resumen, estos requisitos deberán estar siempre presentes en todo Contador Público, pues creo que de ninguna manera son excluyentes entre sí, ya que de nada servirían los requisitos morales si no se tiene la capacidad intelectual y los requisitos técnicos o conocimientos necesarios y suficientes para el buen desempeño de la profesión, y viceversa. (4)

2.3.- RESPONSABILIDAD QUE ADQUIERE EL CONTADOR PÚBLICO AUDITOR, POR EL EJERCICIO DE SU PROFESION.

El auditor, en la actualidad, acepta un responsabilidad tremenda cuando lleva a cabo una auditoría, ya que es de todos conocido que los estados financieros pertenecen a la administración, y la función del Contador Público Independiente, después de revisar los estados financieros, es expresar su o pinion profesional. No podrá asegurar, ni certificar que los estados estén correctos.

Por lo que para estar en condiciones de emitir su o pinion en forma objetiva y profesional, el auditor tiene la responsabilidad, como ya se mencionó al inicio de este capítulo, de reunir los elementos de juicio suficientes que le permitan obtener un convencimiento pleno sobre los estados financieros

En igual forma, otras responsabilidades profesionales que tiene el Contador Público son las siguientes:

- Siendo un experto ante el público, el contador deberá desempeñar sus labores de manera que se puedan comparar con las desarrolladas por cualquier miembro de la profesión; el público tiene derecho a esperar un trabajo cuidadoso y ordenado del contador profesional.

- Responsable es el Contador Público del trabajo de su personal.

- Si en el curso de una auditoría el Contador Público sospecha alguna irregularidad, debe efectuar inmediatamente una investigación minuciosa para establecer los detalles y asegurarse si hay irregularidad o no. Ya que la negativa de acceso a los registros, el acuerdo sobre la extensión de la

auditoría o la limitación de honorarios, no reducen su responsabilidad en este aspecto.

- El Contador Público asume una gran responsabilidad en relación a los estados financieros formulador por él, en su capacidad profesional, sin importar a quién estén dirigidos.

- Debe declarar su relación con los estados financieros en los que se mencione su nombre, y en su caso, el trabajo realizado para fijar su responsabilidad en relación con dichos estados, pues al firmar informes de cualquier tipo el Contador será responsable de ellos en forma individual. (5)

En conclusión, y así nos lo menciona el Código de Ética Profesional, el Contador Público tiene una responsabilidad ante o hacia: (8)

LA SOCIEDAD: Aquí se incluye la Independencia de criterio que debe tener el Contador, así como la calidad profesional de los trabajos, la preparación y calidad del profesional y la responsabilidad personal.

HACIA QUIEN PATROCINA LOS SERVICIOS: El Contador Público tiene la obligación de guardar el secreto profesional, de rechazar tareas que no cumplan con la moral, así como lealtad hacia el patrocinador de los servicios y tener presente que la retribución por sus servicios no constituye el único objetivo ni la razón de ser del ejercicio de su profesión.

HACIA LA PROFESION: Respeto a los colegas y a la profesión, Dignificación de la imagen profesional a base de calidad y contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión.

Ahora bien, para protegerse a si mismo, el Auditor debe observar las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, que son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo. Se clasifican en:

NORMAS PERSONALES:

Se refieren a las cualidades que el Auditor debe tener para desempeñar esta profesión, como son: Entrenamiento técnico y capacidad profesional; cuidado y diligencia en la realización de su examen y preparación de su dictamen; y la independencia mental, que ya mencioné anteriormente, en relación con el trabajo que realice.

NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO:

Se derivan del cuidado y diligencia que debe tener el auditor al realizar su trabajo, y comprende la planeación y supervisión de la auditoría, el estudio y evaluación del control interno y la obtención de evidencia suficiente y competente.

NORMAS DE INFORMACION O DICTAMEN:

Una vez que el auditor termina su trabajo, emite su opinión en lo que se ha llamado DICTAMEN: Opinión del Contador Público sobre la corrección contable de las cifras de los estados financieros como resultado del examen y revisión de los mismos. Estas normas regulan la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente. (1)

2.4.- POSICION DEL AUDITOR EXTERNO DENTRO DE UNA ORGANIZACION

Quien contrata generalmente a un Auditor Externo es el dueño o un grupo de socios o accionistas que en un momento da do deciden revisar su empresa para saber cómo están manejando sus bienes y conocer los resultados o rendimientos que están obteniendo.

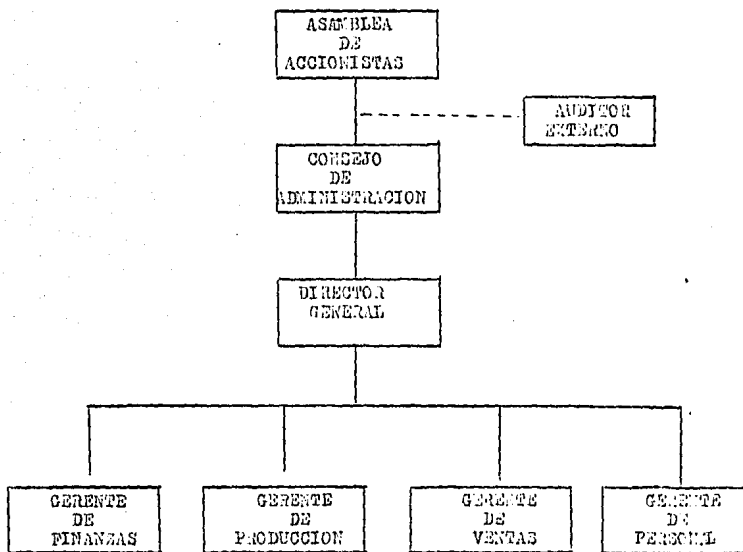
El auditor independiente queda comprometido a ver por su cliente en todo momento, desde que es contratado, por eso sólo a él o a la Asamblea de Accionistas, que son quienes lo --contratan, deberá informar y entregar su dictamen y recomendaciones o sugerencias, o bien, a las personas que el cliente ' mismo autorice.

Entonces, el servicio de Auditoría es de asesoría, como tal le corresponde una autoridad de Staff dentro de la empresa. Nunca podrá ejercer autoridad directa sobre el personal de la empresa, sino que tiene que transmitir sus órdenes a su propio personal, que estará formado en orden descendiente y ' dependiendo de la importancia de la Auditoría: Encargado de la auditoría, auditor, auxiliar y demás colaboradores. El Au di tor e x te r n o sólo goza del respeto del personal de la empresa auditada en la medida que sepa mantener su posición respec to a ellos.

En la práctica suele darse el caso de que el personal no comprende bien cuál es la posición del auditor externo y lo ' consideran un superior pero aquí no debe abusar de esa situa ción. Pero también suele suceder todo lo contrario, que al g ún empleado cree entender bien cuál es el lugar del auditor, y le niega cualquier clase de ayuda por no querer servir a al gui en que no es su superior directo. El auditor externo tiene que combatir esa situación y mantener un clima de armonía para no entorpecer su labor y puedan llegar a sabotear su tra

bajo.

A continuación se muestra un Organigrama y la posición - del Auditor externo dentro de la estructura de una organiza - ción:



2.5.- FINALIDAD DEL TRABAJO DEL AUDITOR EXTERNO.

El Contador Público es la persona ideal, la que puede y está capacitada para realizar una auditoría. Es un profesional capaz en muchas de las facetas que envuelven a cualquier empresa, y por lo tanto, es el individuo idóneo para opinar acerca de ellas. Es el único que tiene la facultad de firmar opiniones o dictaminar acerca de las situaciones en las empresas, ya sean de tipo fiscal, financiero o cualquier otro.

Los servicios que presta el auditor externo son tan variados como situaciones se presentan en la empresa y van en función directa a la capacidad que tiene para resolverlas. En cualquier caso, esos servicios son denominados de Staff ya que tienen la finalidad de asesorar o aconsejar al cliente desde un punto de vista independiente.

Así pues, el auditor tiene como finalidad primordial al realizar un trabajo de auditoría, rendir una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad con que los estados financieros presentan la situación financiera de la entidad auditada, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

Por lo anterior, el trabajo del auditor externo culmina, como ya se mencionó antes, con un dictamen: Que es la opinión por escrito de la revisión que llevó a cabo.

2.6.- ORGANIZACION INTERNA DE UNA OFICINA DE CONTADORES PUBLICOS.

Como antes se dijo, el auditor externo no puede ordenar - al personal de la empresa que audita. Sólo puede ejercer autoridad directa o de línea en la organización interna de la oficina o despacho al cual pertenece.

Es importante aclarar que un solo auditor externo no puede realizar toda una auditoría en empresas grandes, sino que - se tiene que valer de otros que lo auxilien con el fin de realizarla en menor tiempo y más eficientemente.

Como en cualquier negocio, en cuestión de despachos de auditores existen firmas que van desde las internacionales, hasta los despachos pequeños de tres ó cuatro miembros.

Al respecto el Código de Etica Profesional del I.M.C.P., A.C., menciona que el Contador Público podrá asociarse con " otros colegas o inclusive con miembros de otras profesiones a fin de estar en posibilidad de prestar mejores servicios a " quien lo solicite. La asociación profesional deberá darse a conocer con el nombre de uno o más socios que sean Contadores Públicos; cuando tenga como finalidad ejercer en el campo de la Contaduría Pública y más del 50% de sus socios sean contadores públicos, podrá ostentarse como firma de Contadores Públicos.

En México debido al trato que dá el Gobierno tan especial a cada tipo de sociedad, para los despachos ha sido el más apropiado el congregarse a sus socios en forma de sociedad o asociación civil, anteponiendo a estas palabras el apellido de uno o más socios.

En los despachos, las funciones de cada socio están bien definidas y cada uno procura especializarse en algún aspecto - con el fin de que los clientes gocen de los beneficios que reporta la especialización en Auditoría Fiscal, Finanzas u otros servicios a la Gerencia.

En cuanto a la estructura orgánica del despacho, al igual que en una empresa compuesta por accionistas, en este caso la máxima jerarquía la tienen la Junta o Asamblea de Socios, ello deciden el rumbo que ha de llevar el Despacho y autorizan las cuestiones de relevancia trascendental cuando se presentan. Estos delegan autoridad en uno o varios socios que generalmente son fundadores, quienes representan y dan personalidad y reputación a toda la firma.

En seguida se encuentran los socios que se han especializado en diferentes ramas a un mismo nivel jerárquico:

1. Socio encargado del Departamento de Auditoría. Es quizá el más importante porque de él emanan múltiples servicios que puede ofrecer el Despacho. Su departamento lo componen Jefes de Auditoría que generalmente realizan funciones de supervisión sobre los Auditores Ejecutores Directos.

2. El Socio especialista en materia fiscal, tiene particular importancia dentro de las estrategias fiscales a que se ven obligadas las empresas a adoptar en vista de las cambiantes disposiciones en materia impositiva. Este encargado tiene a su mando especialistas en materia fiscal que son el cerebro del Departamento; y por último están los gestores ante las oficinas fiscales y gubernamentales que ejecutan el trabajo de rutina de hacer pagos y presentar avisos y toda clase de formas oficiales.

3. El tercer encargado atiende las demás ramas de ases-

ria a empresas que se pueden presentar, como pueden ser la implantación de sistemas, control de inventarios, costos, etc. para lo cual cuenta con especialistas en esas ramas.

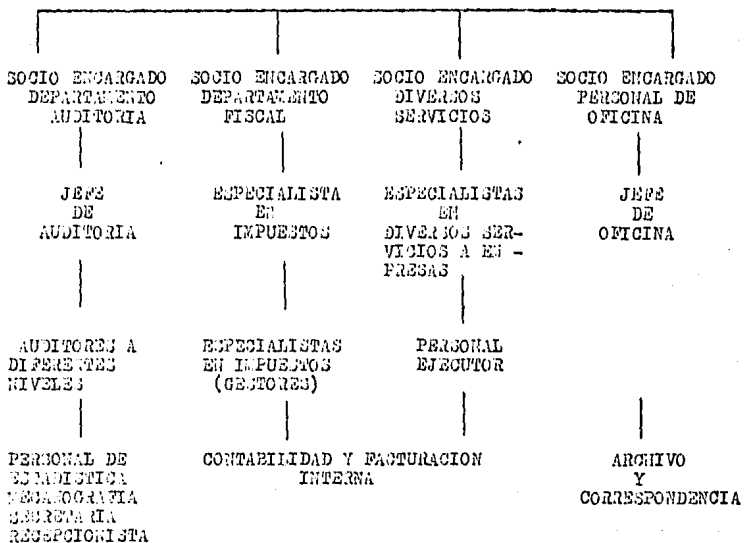
4. El cuarto socio es el encargado del personal de todo el despacho. A él corresponde reclutar el personal adecuado y atender a los clientes nuevos y a las relaciones públicas del despacho en general. El jefe de la oficina está a sus órdenes y lo auxilia supervisando las labores propias de una oficina como lo son el archivo y correspondencia, contabilidad, facturación interna, y en general la recepción y secretaría.

Se utilizan las designaciones básicas de juniors y senior como connotación de jerarquía, habilidad y experiencia. Más aún; puede decirse que la fuerza de un despacho profesional radica precisamente en el justo equilibrio de estos dos elementos y en el mejor aprovechamiento de sus respectivas habilidades. (10)

A continuación se muestra en forma de organigrama lo antes expuesto:

ASAMBLEA
DE
SOCIOS

SOCIOS
DIRECTORES
REPRESENTANTES



CAPITULO III

EL AUDITOR EXTERNO Y EL INTERNO

3.1 Diferencias entre la Auditoría Externa y la Interna .

3.2 Relación del Auditor Externo con el Auditor Interno.

CAPITULO III

EL AUDITOR EXTERNO Y EL INTERNO

3.1 DIFERENCIAS ENTRE LA AUDITORIA INTERNA Y LA EXTERNA.

Tanto la Auditoría Interna como la Externa son realizadas por profesionistas, Contadores Públicos. Ambas nacen de necesidades similares que tienen las empresas y/o los empresarios de coadyuvar al logro de sus objetivos y cada uno lo hace de forma distinta, teniendo en común las bases de los procedimientos de auditoría. Sin embargo, hay aspectos que las hacen diferentes entre sí. La principal diferencia radica en la naturaleza de sus finalidades y funciones atribuibles a cada una.

La auditoría interna como finalidad tiene la de vigilar, mantener y fomentar el buen control interno dentro de la empresa abarcando áreas como:

- a) Examen de funciones de cada departamento, evaluando el control interno.
- b) Revisar las operaciones administrativas.
- c) Revisar las operaciones financieras.
- d) Revisar las operaciones de producción.
- e) Efectuar evaluación de decisiones políticas, planes y procedimientos.
- f) Vigilar que los planes políticos y procedimientos sean acatados por el personal.

En resumen, las funciones del departamento de auditoría interna tienen el carácter de vigilancia y control.

El auditor externo tiene como finalidad, diferente, la de proteger los intereses de los accionistas o dueños o demás in-

terecados en la empresa, dando su opinión acerca de los estados financieros. El auditor externo puede ser tan profundo en la revisión como lo es el auditor interno. Cada uno aporta su ayuda de diferente forma, uno siendo profundo y extenso en proporcionar sus servicios y otro opinando imparcialmente.

Otra de las diferencias radica en las actividades que cada uno realiza. Las actividades del auditor interno están determinadas por los estatutos, manual de organización y demás disposiciones de la empresa; mientras que las del auditor externo no tienen ninguna directriz, sino que él elige el camino a seguir para lograr obtener la evidencia que lo llevará a formarse una opinión.

Otro de los aspectos que hace la diferencia es que el Auditor Interno no goza de independencia mental, pero sí tiene independencia de criterio, y el auditor externo goza tanto de independencia mental como de criterio, ya que su trabajo no precisa de ser aprobado por la gerencia.

Otra diferencia fundamental es la del carácter permanente o continuo de la auditoría interna y el periódico o esporádico de la externa.

El auditor interno informa a la gerencia de los resultados obtenidos, a diferencia del externo, que informa al Consejo de Accionistas.

Así pues, el auditor interno guarda una posición muy diferente a la del externo, puesto que es un empleado de la empresa, o si se habla impersonalmente, el Departamento de Auditoría Interna, depende de la organización interna de la Compañía

En síntesis, las principales diferencias son;

- La auditoría interna no utiliza los estados financieros, la externa sí.
- La auditoría interna no emite dictamen sino diagnóstico de operaciones.
- La interna tiene como uso exclusivo mejorar la eficiencia de operación.
- La auditoría interna analiza la situación actual, la externa puede revisar situaciones pasadas.
- Para la interna no tiene límite su alcance. Es más profunda y extensa que la externa.
- El auditor externo actúa principalmente por cuenta de los accionistas, el público y por disposiciones legislativas, en tanto que el auditor interno actúa principalmente por cuenta de la administración de la empresa.
- La independencia mental del auditor externo a diferencia del interno.

3.2 ROLES DEL AUDITOR INTERNO Y DEL AUDITOR EXTERNO.

El Contador Público es un profesionalista que observa un comportamiento como tal en el ejercicio de su profesión, cualquiera que sea la rama o actividad que desarrolle. El auditor interno cuando funciona como tal, comprende perfectamente cuál es su posición dentro de la empresa, como empleado de ella, al igual el externo ante la misma compañía, como asesor

No hay antagonismo cuando se está consciente de cuál es la diferencia de sus objetivos y en qué radica sobre todo la diferencia en posición de cada uno ante la empresa.

El servicio que la compañía puede obtener del departamento de auditoría interna le sería bastante costoso obtenerlo de un despacho de auditoría externa, por el tiempo que éste necesitaría dedicarle con el fin de ser tan profundo en su revisión y tan extenso en los servicios que aquél reporta.

Sin embargo, el hecho de que una empresa cuente con departamento de auditoría interna no satisface a todos los sectores o grupos que están ligados a ella, sino que se requiere la opinión de alguien que sea imparcial, ya sea para satisfacción de alguien que tiene interés en la compañía, como los accionistas u otros, o para corregir vicios que pudiera ignorar el departamento de auditoría interna debido a la rutina en la que se ve envuelto.

Además, el Auditor Externo al estar en contacto con un ambiente empresarial más extenso que el Interno, tiene más experiencia y se ve en una posición de ventaja para sugerir prácticas que ha observado en otras empresas y que podrán adaptarse con mayor seguridad.

Así pues, se puede observar que las relaciones entre es-

tos dos auditores son sobre todo de cooperación. Lejos de significar un competidor el interno para el externo, significa solidez y rapidez en su trabajo, pues en una empresa donde existe un auditor interno, suponemos que el control interno es más eficiente, por lo que el auditor externo necesitará menos extensión y profundidad en sus procedimientos, lo cual significa economía en el costo de la Auditoría Externa para la empresa.

Por lo que no sólo tendrá mayor seguridad acerca del control interno, sino que podrá contar con los papeles de trabajo del auditor interno, siempre y cuando los considere como un complemento más de su trabajo y nunca como un sustituto de los que él tiene que realizar.

Otra de las relaciones o semejanzas es que al igual que la interna, la externa es un servicio de Staff, la externa es un servicio de Staff, pero se enfoca a diferentes fines y usos.

Otra de las relaciones es que tanto el auditor externo como el interno deben observar las normas de auditoría generalmente aceptadas. Ambos utilizan técnicas y procedimientos similares.

Respecto al Código de Ética Profesional, nos menciona en su Postulado No. 1 que el Código es aplicable a todo Contador Público por el hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o especialidad que cultive tanto en el ejercicio independiente o cuando actúe como funcionario o empleado, de instituciones públicas o privadas. Abarca también a los Contadores Públicos que además de ésta, ejerzan otra profesión. (12)

El mismo Código menciona en el artículo 1.01 que los Con

contadores Públicos tienen la inmediata obligación de seguir su conducta de acuerdo a las reglas contenidas en este Código, y que éste rige (art. 1.02) la conducta del Contador Público en sus relaciones con el público en general, con quien patrocina sus servicios (cliente o patrón) y sus compañeros de profesión, y le será aplicable cualquiera que sea la forma que revista su actividad, especialidad que cultive o la naturaleza de la tribución que perciba por sus servicios.

El Código en su parte de Normas generales se refiere al Contador Público en general, sin hacer distinción de Auditor Interno o Auditor Externo.

En síntesis, las relaciones entre el Auditor Externo y el Interno son:

- Ambos son profesionistas
- Ambos son responsables ante la empresa, del trabajo realizado.
- Al efectuar la auditoría, revisan el Control Interno.
- Utilizan técnicas y procedimientos similares.
- Tienden a incrementar la eficiencia.
- Cooperación.

CAPITULO IV

PREPARACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO

- 4.1 Significado de los papeles de trabajo y su clasificacion
- 4.2 Normas respecto a los papeles de trabajo.
- 4.3 Indice de los papeles de trabajo.
- 4.4 Hoja de trabajo preliminar
 - 4.4.1. Papeles de trabajo elaborados por el cliente.
- 4.5 Archivo Permanente
- 4.6 Elementos de los papeles de trabajo.
- 4.7 Requisitos técnicos de los papeles de trabajo.

PREPARACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO

4.1 SIGNIFICADO DE LOS PAPELES DE TRABAJO Y SU CLASIFICACION.

SIGNIFICADO.- En cuanto al significado de los papeles de trabajo, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su libro de Normas y Procedimientos de Auditoría, nos dice ' que el resultado de la aplicación de procedimientos de auditoría debe plasmarse en cédulas y documentos que reciben el nombre genérico de "papeles de trabajo", los que constituyen la evidencia de la labor realizada.

Los datos e información obtenidos por el auditor en su examen, los resultados de las pruebas realizadas y, en muchos casos, la descripción de las mismas, se registran en papeles de trabajo, los cuales constituyen el resumen de la labor realizada; sirven como base para fundamentar la opinión que el auditor va a emitir; pueden ser, posteriormente, fuente de aclaraciones o ampliaciones de información y son la única prueba que el mismo auditor tiene de su trabajo.

Para el Contador Público Víctor M. Mendivil Escalante, los papeles de trabajo son los documentos en que el Auditor registra los datos e informaciones obtenidos en su examen. (4)

Para el Contador Público "los papeles de trabajo" significan el conjunto de análisis, sumarios, comentarios y correspondencia formados por él durante el tiempo que dura su trabajo en una auditoría. (5)

Así pues, los papeles de trabajo son los documentos en - que el Auditor deja constancia de que su trabajo fue realizado, de la profundidad de las pruebas y de la suficiencia de los elementos de juicio que obtuvo para emitir su opinión. Es decir, que los papeles de trabajo son la única prueba y evidencia de la calidad profesional del trabajo de Auditoría.

CLASIFICACION.- Los papeles de trabajo son clasificados como sigue:

POR SU USO:

- a) Papeles de uso continuo: Los papeles de trabajo pueden contener información útil para varios ejercicios (Acta constitutiva, contratos a plazos mayores de un año, cuadros de organización, etc.)
- b) Papeles de uso temporal: Los papeles de trabajo pueden contener información útil solamente para un ejercicio determinado (confirmaciones de saldos a una fecha dada, conciliaciones bancarias, etc.)

POR SU CONTENIDO:

- a) HOJA DE TRABAJO: Es la cédula que muestra los grupos o rubros que integran los estados financieros.
- b) GEDULAS SUMARIAS O DE RESUMEN: Muestran los rubros o sea, las cuentas de mayor que forman un rubro.
- c) GEDULAS DE DETALLE O DESCRIPTIVAS: Relacionan las partidas que componen una cuenta de mayor o un saldo cualquiera.
- d) GEDULAS ANALITICAS O DE COMPROBACION: Contienen el trabajo efectuado para verificar la corrección de

de una partida u operación. (4)

Cualquiera que sea su clasificación, los papeles de trabajo tienen varios objetivos:

- Constituyen el registro del trabajo realizado por el auditor.
- Son la base de una revisión posterior, en la oficina del cliente o del Contador Público, hecha por el jefe de la auditoría.
- Respaldan la opinión expresada en el informe, proporcionan datos acerca de los puntos que pueden aparecer en el siguiente período, y establecen una base para las auditorías siguientes.

Por la importancia que los papeles de trabajo tienen como base para la opinión del auditor y por la importancia que pueden llegar a tener posteriormente para su propia responsabilidad profesional, es indispensable tener asentado que la propiedad absoluta e irrestricta de los correspondientes papeles de trabajo es del propio auditor que ha realizado el examen, pero la información contenida en ellos, por ser del cliente, es de carácter confidencial y su uso está restringido por el Secreto Profesional, según los lineamientos del Código de Ética Profesional.

Por la importancia de los mismos, los papeles de trabajo deben incluir el análisis, la comprobación y las conclusiones sobre los renglones o partidas específicas de los estados financieros, los cuales reunidos, representan los elementos de juicio que respaldan la opinión sobre dichos estados financieros en su conjunto.

4.2 NORMAS RESPECTO A LOS PAPELES DE TRABAJO.

Los papeles de trabajo deben ser completos y deberán ser preparados de tal manera que puedan ser comprendidos una semana, un mes o diez años después.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas están directamente o indirectamente relacionadas con los papeles de trabajo, supuesto que esta documentación constituye, entre otras cosas, la prueba de una correcta actuación, ya que "los papeles de trabajo están constituidos por los varios documentos y memoranda que se reúnen y/o se elaboran por el auditor durante su auditoría. Representa evidencias en respaldo de los estados financieros, sirven para facilitar el examen y constituyen un registro del trabajo hecho por el auditor".

Creo que las Normas que están más relacionadas son las que se refieren a la ejecución del trabajo, pues requieren de una adecuada planeación y supervisión del trabajo, un estudio y evolución del control interno, y una obtención de evidencia suficientes y competentes. Todo ésto queda asentado en los papeles de trabajo. (1)

A continuación mencionaré otra clase de normas que adoptan las firmas de Contadores Públicos para sus papeles de trabajo, a fin de que haya uniformidad (para facilitar la revisión actual y futura) y para garantizar que los procedimientos de auditoría de la firma se cumplen.

Entre las normas relativas a los papeles de trabajo que se usan entre las firmas de contadores públicos, existen las siguientes:

1. Todo lo que aparece en los papeles de trabajo deberá tener un propósito relacionado con el fin de la audi

mente, y así, no sólo deberá ser el cliente solamente para el auditor, sino para otras personas que revisan los papeles cuando el auditor no está presente.

- 2.- No deberá aparecer en los papeles de trabajo, ni siquiera en la interpretación, ni puntos suspensivos, ni en otras indicaciones, de un trabajo incompleto. Deberán expresarse las razones consideradas para dejar puntos pendientes.
- 3.- Se usará una agenda de papeles de trabajo llamada también "programa de trabajo" para reunir los trabajos pendientes que no se pueden terminar de momento siguiendo la secuencia normal de los procedimientos. Esta lista se aumentará con los conceptos que se van presentando y contendrá referencias cruzadas con los papeles de trabajo relativos. Cuando el trabajo correspondiente a un concepto se termina, se pone una nota en el programa o se hace referencia a los papeles de trabajo en los cuales aparece la información.
- 4.- Los ajustes y reclasificaciones hechos por el auditor deberán distribuirse en los papeles de trabajo, de manera que las referencias de éstos y las totales concuerden con la balanza de saldos ajustados.
- 5.- Cuando se está delineando el plan de auditoría, por lo general el auditor determina, en unión de su jefe, cuáles papeles de trabajo, se solicitará que prepare el cliente en caso necesario. Estos papeles se referirán a conceptos tales como: Balanzas de comprobación, algunos análisis de cuentas y detalle complementarios. La costumbre de pedir ayuda del

personal del cliente, en tales casos, reduce los gastos de auditoría, y permite al auditor atender otros problemas. El auditor no confiará en cifras u otra información contenida en esos papeles hasta haber sido cuidadosamente probada.

- 6.- Siempre se indicará en los papeles de trabajo la procedencia de las cifras y otra información que aparezca en ellas.
- 7.- En cada cédula o la hoja principal de un grupo de cédulas, deberá contener una descripción de lo que el auditor o su ayudante hicieron. El programa de auditoría indica el trabajo tal como se planeó; la descripción de los papeles de trabajo, dice del trabajo realizado. Apareciendo en la parte inferior de los papeles de trabajo, las descripciones, éstas deberán evitar, para no repetir, el lenguaje del programa de auditoría o de cualquiera otras instrucciones, aun cuando el programa o instrucciones se haya seguido. La descripción no necesita ser de un modelo determinado; se redactará en forma corriente y deberá ser breve pero precisa, clara y convincente para los demás y se preparará hasta que se haya terminado el trabajo al cual se refiera, pero antes de que los detalles se olviden.
- 8.- En el espacio correspondiente al título de cada cédula se escribirán el nombre del cliente, el período cubierto por la auditoría y en forma clara el contenido de la cédula. En esquina superior derecha de cada cédula de trabajo de la práctica de auditoría, aparecen las iniciales de la persona que la formuló y la fecha de su terminación.

- 9.- Las referencias cruzadas de una cédula con otras, deberán ser lo más completas posibles, con una marca o clave clara para cada tipo de referencia.

Creo que la observación de estas normas facilita bastante el trabajo del auditor, haciendo más fácil y rápida la comprensión del trabajo realizado, el cual queda plasmado en dichos papeles de trabajo. (5)

- - -

4.3.- EL INDICE DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

En todas las firmas de Contadores Públicos las cédulas - de auditoría se ordenan siguiendo un índice, el cual nos facilita su localización, sirviendo también para una revisión eficiente y para referencia posterior.

Se puede decir que existen tres métodos para los índices en los papeles de trabajo. Uno de los métodos más antiguos ' consiste en tomar simplemente un lápiz de color y empezar con la primera hoja, después de que los papeles se hayan encuadrado, numerándola con el "1"; la siguiente con el "2" y así ' sucesivamente. Después se formulará una hoja de índices. En este caso, los papeles de trabajo generalmente se archivan de acuerdo con el orden de las partidas correspondientes en la ' balanza de comprobación, incluyéndose en primer término del ' archivo, aquellas cédulas referentes a las actas, cuestionarios de control interno y demás cédulas que no se refieran a cuentas de la balanza de comprobación.

La desventaja de este sistema es que los índices se anotan en las cédulas después de que éstas y el informe de auditoría se hayan revisado o elaborado. Las personas que revisan las cédulas tienen que hacerlo sin que éstas tengan su índice.

Otro método utilizado por muchos despachos, es el tener un índice estandarizado el cual se encuentra impreso, de tal manera que una copia del índice pueda ser colocado al principio de cada conjunto de papeles de trabajo. Estos índices generalmente se basan en el orden acostumbrado de la balanza de comprobación y como ejemplo de ello:

A: CAJA

1. Arqueo de Caja
 2. Conciliaciones bancarias
 3. Comparación de los registros de entradas de efectivo con el estado de cuenta bancario.
 4. Cotejos de cheques.
 5. Verificación de sumas.
- etc.

La desventaja de este sistema es que para poder cubrir todas las contingencias, el sistema de índices habrá de ser algo complejo. Por ejemplo, muchas cuentas que se tienen en una empresa manufacturera, no habrán de aparecer en una empresa comercial. La desventaja es que el socio o supervisor que revise la auditoría habrá de conocer de memoria el índice básico y, hasta cierto grado cuando menos, le habrá de ahorrar su tiempo al revisar el trabajo.

El otro sistema es un poco más flexible; consiste en utilizar la balanza de comprobación como base para la elaboración de los índices. En este sistema, una variante asignará letras mayúsculas del alfabeto para los activos, y minúsculas para los pasivos. Si el número son más de 26, se utilizarían dos letras. Las cuentas de ingresos se identificarían por tener dos letras, la primera mayúscula y la segunda minúscula; las cuentas de gastos llevarán dos letras, la primera minúscula y la segunda mayúscula.

Después de que la balanza de comprobación se haya preparado del Mayor General, el cual es uno de los primeros pasos de la auditoría, se utilizaría un lápiz de color para señalar el índice (preferiblemente en el extremo derecho). Un ejemplo de este sistema se muestra a continuación.

A c t i v o s

Fondo Fijo de Caja	AA
Efectivo en Banamex	AB - 1
Efectivo en Bancomer	AB - 2
Cuentas por Cobrar	AC

P a s i v o s

Documentos por pagar	aa
Cuentas por pagar	ab

Cuentas de Ingresos

Ventas -Departamento A	Aa - 1
Ventas -Departamento B	Aa - 2
Descuentos sobre compras	Ab

Cuentas de Gastos

Costo de ventas -Departamento A	aA - 1
Costo de ventas -Departamento B	aA - 2
Comisiones	aB

etc.

Como vemos, cualquiera que sea el sistema, pueden utilizarse números, letras o la combinación de ambos.

Sin embargo, existe un sistema que es de uso más generalizado en la práctica de la auditoría. A continuación se presenta un ejemplo de índice usando la combinación alfabético-numérico. Las letras simples indican cuentas de activo, las letras dobles indican cuentas de pasivo y capital y las decenas indican cuentas de resultados:

La letra
ó Número

Para las cuentas de:

A	Caja y Bancos
B	Cuentas por Cobrar
C	Inventarios
U	Activo Fijo
W	Cargos Diferidos y otros
AA	Documentos por Pagar
BB	Cuentas por Pagar
EE	Impuestos por pagar
HH	Pasivo a Largo Plazo
LL	Reservas de Pasivo
RR	Créditos Diferidos
SS	Capital y Reservas
10	Ventas
20	Costo de Ventas
30	Gastos Generales
40	Gastos y Productos Financieros
50	Otros Gastos y Productos

Por ejemplo:

A	Sumaria de Caja y Bancos
A-1	Detalle de fondos de caja
A-2	Detalle de Bancos

etc.

El índice permite archivar ordenadamente los papeles y se vuelve un instrumento de localización bastante eficaz.

Los índices permiten también referenciar o cruzar fácilmente las cédulas que por contener datos comunes, al verificarse en una, obviamente están comprobados en la otra.

Además de los índices, todos los auditores utilizan símbolos por escrito para señalar acción tomada con respecto a las cifras de auditoría. Si bien la costumbre es universal, el significado de los símbolos específicos varía de un despacho a otro. Los símbolos más frecuentemente utilizados son los siguientes:

- V Para indicar que la partida ha sido verificada, como por ejemplo verificar o examinar una factura.
- C Para indicar que se ha comparado
- ✓ Para indicar que una columna de cifras ha sido comprobada.
- ✓ Para indicar que los pases al Mayor se han comprobado con el asiento original de Diario.

Los símbolos exactos no son significativos, pero es importante que un despacho de auditores restrinja la lista aprobada de símbolos, de tal manera que todos los miembros del despacho o personal de auditoría esté hablando el mismo idioma.

Mediante el uso de índices y símbolos, el auditor ahorra tiempo y agiliza su trabajo y lo hace más fácil. _ (2)

4.4.- HOJA DE TRABAJO PRELIMINAR.

La hoja de trabajo preliminar es el control principal para el auditor. Se prepara de preferencia en el orden de los estados financieros sin importar la secuencia del mayor, por lo general esta cédula es preparada por el personal del cliente en las formas de trabajo del auditor.

Las principales características de una hoja de trabajo preliminar, son:

1. Se dejan espacios en el margen izquierdo para: a) Referencia de cédulas y B) Número de la cuenta en el mayor.
2. Los saldos de las cuentas al principio del año, tomados de los libros, sirven como base de comparación para las cuentas del año en curso. Se comparan con los papeles de trabajo del año anterior para asegurarse de que los libros se ajustaron al informe del auditor.
3. Se pueden proveer hojas separadas para activos, pasivos, ingresos y gastos, eliminando así la necesidad de columnas adicionales para débitos o créditos.
4. Los asientos de ajuste se numeran por series, tan pronto como se decide formularlos y se pasan a las cédulas respectivas y a la hoja de trabajo.
5. La columna de "Saldos ajustados" deberá reflejar las cantidades correctas de las cuentas de mayor tal y como deberán aparecer finalmente en los libros.

6. Una columna para "reclasificaciones" y otra para "Informe" ahorran tiempo al auditor. Los asientos de reclasificaciones se formulan al concluir la auditoría, para poder comparar los estados del año actual con la distribución de los estados financieros actuales o la del año anterior. Cada año se deberá revisar la corrección de tales asientos.

Cuando se trazan líneas para separar grupos de cuentas que deban combinarse para preparar los informes, se hace notar el origen de cada partida que aparece en el informe.

7. Se puede establecer una columna de "observaciones" para anotar las que se relacionen con las cuentas o con su posición en los estados financieros.

Deberá haber relaciones detalladas y comprobadas de todo mayor auxiliar, sea de gastos o de cualquier otro grupo de cuentas que se haya llevado por separado y los asientos de ajuste que afecten las cuentas de control, se deben formular en tal forma que afecten también los saldos de los Mayores Auxiliares. (5)

. . .

4.4.1. PAPELES DE TRABAJO ELABORADOS POR EL CLIENTE.

Actualmente el Contador Público, ha logrado que su cliente le prepare ciertos papeles de trabajo tales como: relaciones, análisis de algunas cuentas, etc; que usará durante su examen, esta colaboración por parte del cliente representará para él una reducción de tiempo y consecuentemente un menor costo de la auditoría.

Los documentos que el Contador Público obtiene de su cliente forman parte de sus papeles de trabajo.

A continuación se presenta una relación de la documentación que puede ser preparada por el cliente antes de la iniciación de la auditoría.

DOCUMENTACION DE TIPO GENERAL

- 1.- Balanza general de comprobación. (Antes de asientos de pérdidas y ganancias).
- 2.- Documentación relativa al activo.
 - 2.1.- Relativa al activo circulante:
 - 2.1.1.- Conciliaciones bancarias, las cuales deben de incluir explicaciones relativas a las partidas que se encuentran formando parte de la misma.
 - 2.1.2.- Relación de cuentas por cobrar, tales:
 - 2.1.2.1. Clientes
 - 2.1.2.2. Documentos por cobrar a clientes -Clasificados por antigüedad.

- 2.1.2.3. Cuentas por cobrar diversas.
 - 2.1.2.4. Anticipos para gastos de viaje.
 - 2.1.2.5. Cuentas por cobrar al personal.
 - 2.1.2.6. Anticipos al personal.
 - 2.1.2.7. Anticipos a proveedores.
 - 2.1.2.8. Deudores y otras cuentas de naturaleza semejante.
- 2.1.3. Cédula que muestre el movimiento de la cuenta de estimación para cuentas de cobro dudoso, la cual debe contener los siguientes datos:

Saldo inicial

Movimiento registrado durante el ejercicio, 'indicando:

El procedimiento que la empresa utilizó para la creación de la provisión.

Indicar cuáles saldos fueron cancelados contra la estimación.

Saldo Final.

- 2.1.4. Relaciones de inventarios, tales como:
- 2.1.4.1. Productos terminados
 - 2.1.4.2. Productos en proceso
 - 2.1.4.3. Materia Prima
 - 2.1.4.4. Materiales, accesorios y refacciones.
 - 2.1.4.5. Etiquetas y artículos de consumo.
 - 2.1.4.6. Herramientas, etc.

Estas relaciones deben contener los siguientes datos:

- a) Clave del producto
- b) Nombre del producto
- c) Localización del producto
- d) Cantidad
- e) Costo unitario
- f) Costo total, etc.

Indicar también qué artículos son obsoletos o están en mal estado.

- 2.1.5. Cédula que muestre el movimiento de la cuenta - "Estimación para inventarios obsoletos o de poco movimiento", con los siguientes datos:

Saldo inicial

El procedimiento utilizado para la creación de la provisión durante el ejercicio, así como cualquier otro movimiento que haya registrado esta cuenta.

Saldo Final

- 2.1.6. Relaciones de inversiones, con los siguientes datos:

Valor nominal

Valor de compra

Nombre

Valor de Mercado a fin del ejercicio, etc.

2.2.- Relativa al activo fijo:

- 2.2.1. Movimiento de las cuentas de activo fijo durante el ejercicio, tales como:

- Terrenos
- Edificios
- Maquinaria y Equipo Industrial
- Equipo de transporte
- Equipo de Oficina

Sus movimientos deben mostrar:

Saldos iniciales

Adiciones por compras, traspasos o fusión - ocurridos durante el ejercicio, revisando su descripción, localización, importe, etc Retiros, indicando si fue por venta o reem - plazo.

Saldos finales.

- 2.2.2. Análisis de las cuentas de depreciación acumulada de los activos fijos indicando:

Saldos iniciales

Porcentaje de depreciación

Cancelaciones

Ajustes por trasposos, reclasificaciones,
etc.

Saldos finales.

2.3. Relativa a los cargos diferidos.

2.3.1. Relación de las pólizas de seguros y fianzas
que tenga la compañía con los siguientes da -
tos:

Número de la póliza de seguros o fianzas.

Nombre de la compañía de seguros o fianza

Clase de riesgo, tipo de póliza y bienes
o personas cubiertas.

Periodo cubierto por la póliza o fianza.

Monto que cubre la póliza

Importe de la prima

Parte de la prima devengada a la fecha de
la revisión.

Parte de la prima no devengada a la fecha
de la revisión.

2.3.2. Relación de cuentas de cargos diferidos y gas -
tos pagados por anticipado, indicando las ba -
ses seguidas para su amortización.

3.- Documentación relativa al Pasivo.

3.1. Relativa al Pasivo circulante.

3.1.1. Relaciones de cuentas tales como:

Cuentas y documentos por pagar a provee -
dores.

Cuentas por pagar a instituciones de cré -
dito.

Cuentas por pagar diversas.

Cuentas por pagar fletos.

Sueldos y salarios no reclamados, etc.

Algunas relaciones relativas a este grupo deben
contener información respecto a:

-Garantía otorgada por la empresa para respaldar pasivos.

-Tipo de intereses sobre préstamos.

-Vencimientos de cuentas y/o documentos por pagar.

-Fecha de expedición.

- 3.1.2. Análisis del movimiento de las cuentas "Reserva para Impuestos sobre la Renta", la cual debe mostrar la siguientes información:

Saldo inicial.

Provisión determinada en el ejercicio

Pagos efectuados.

Saldo final, incluyendo el cálculo correspondiente del impuesto por el ejercicio que se examina.

- 3.1.3. Cálculo de la provisión por la participación de los trabajadores en las utilidades

4.- Documentación relativa al Capital Contable.

Análisis del movimiento que hayan registrado en el ejercicio, las siguientes cuentas:

Capital Social

Reservas de capital

Superávit acumulado, etc.

5.- Documentación relativa a Resultados.

- Análisis de las cuentas, subcuentas y/o subsubcuentas de resultados que el Contador Público considere necesarias, según la importancia de cada una.
- Conciliación de la utilidad contable con la fiscal.

(7)

4.5.- ARCHIVO PERMANENTE.

Como su nombre lo indica, en el archivo permanente deben conservarse las cédulas que no sólo interesen para la auditoría que se practica, sino también para las que en lo sucesivo se hagan.

El objeto de este archivo es triple:

1. Las personas ajenas a las particularidades de los asuntos del cliente, pueden conocer rápidamente el desarrollo financiero y la forma de operación del negocio.
2. Proporcionar referencia inmediata y un breve resumen de partidas continuas o recurrentes, eliminando así revisiones repetidas de documentación muy extensa y búsquedas en papeles de trabajo antiguos.
3. Sirve para no tener que preparar, año por año, nuevas cédulas relativas a partidas que han tenido poco o ningún cambio.

Encuadrado cuidadosamente, el archivo permanente podrá ser llevado a la oficina del cliente, junto con los papeles de trabajo del periodo inmediato anterior. Este archivo deberá estar actualizando, para que contenga información exacta y útil.

Ahora bien, entre los documentos de interés permanente para el auditor pueden citarse aquellos que se refieren a la constitución y manejo de la empresa, como escrituras, estatutos y actas de asambleas de accionistas y del consejo de administración; o bien los documentos relativos a la organización

interior de la empresa, como memoria describiendo determinadas actividades, copia de correspondencia relativa a ciertos procedimientos administrativos o de contabilidad, etc.(5)

4.6.- ELEMENTOS DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Con elementos me quiero referir a ciertos datos que son convenientes tener en cuenta al elaborar los papeles de trabajo, pues éstos deben ser claros y concisos respecto de la cuenta u operación a que se refieran, del trabajo desarrollado y de las conclusiones obtenidas. Entre los más indispensables e importantes se encuentran los siguientes: (4)

- Nombre de la empresa a que se refieran
- Fecha de cierre del ejercicio examinado
- Título o descripción breve de su contenido.
- Fecha en que se preparó
- Nombre de quien lo preparó
- Fuente de donde se obtuvieron los datos
- Descripción concisa del trabajo efectuado
- Conclusión

Con estos elementos el trabajo se simplificará.

4.7.- REQUISITOS TECNICOS DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

TAMAÑO DEL PAPEL. El papel a utilizar es primordialmente de preferencia personal. Los papeles de trabajo tradicionales del Auditor miden 8.5 por 14 plg. encuadrado en la parte superior -siendo su tamaño estándares "legal" con doble y triple pliegue, de tal manera que se provea de un mayor número de columnas. Para mantener las existencias de papelería a un mínimo, la mayoría de los despachos utilizan en formas estandarizadas tres ó cuatro tamaños o tipos de papeles de trabajo.

TIPO DE PAPEL. El papel amarillo o verde es más agradable para la vista. En la mayoría de los papeles de trabajo, las líneas horizontales están numeradas y las columnas también.

PAPELES DE TRABAJO PREIMPRESOS. Se pueden utilizar formas de papeles de trabajo preimpresas, las cuales ahorran bastante tiempo, sin embargo, la desventaja es que el Auditor deberá elaborar formas muy diversas y quizás no le sean lo suficientemente útiles.

CUBIERTAS. Existe una gran variedad de cubiertas y la selección es de gusto personal. Se puede imprimir el nombre del Contador en la cubierta.

ARCHIVO. Aun cuando lo más común es usar archiveros tradicionales, el nuevo tipo de bastidores horizontales que pueden obtenerse con puertas y cerraduras, facilitan el archivo de aproximadamente tres o más por unidad de espacio que el que ocupa los convencionales de cuatro o cinco gavetas. Tienen además la ventaja de que dos o más personas pueden sacar o poner expedientes a la vez.

RETENCION. Se refiere a que por cuánto tiempo deberán retenerse los papeles de trabajo de auditoría. Algunos dicen que "para siempre". Ninguna autoridad ha establecido un límite de tiempo específico. Obviamente, después de tres o cuatro años podrán transferirse de "activos" a "inactivos". Algunas empresas proveen espacio para los registros de oficina, protegidos contra incendio.

El empleo de microfilm tiene la ventaja de acomodarse en una caja de depósito de seguridad si se desea.

ENCABEZADOS. Los papeles de trabajo de auditoría deberán tener como mínimo los siguientes encabezados (elementos de los papeles de trabajo):

1. Nombre del Cliente
2. Fecha de formulación
3. Iniciales del auditor que elaboró la hoja de trabajo.
4. Iniciales de la persona que la revisó.
5. Tema o Materia.
6. Fecha del Balance y/o periodo cubierto por la auditoría.

INDICES. Para una revisión eficiente y para referencia posterior.

SIMBOLOS DE AUDITORIA. Para señalar la acción tomada con respecto a las cifras de auditoría. (2)

CAPITULO V :

PLANEACION DE LA AUDITORIA

5.1 Definición

5.2 Fases de la Planeación:

Investigación General

Estudio y Evaluación del

Control Interno

El programa de trabajo.

CAPITULO V

PLANEACION DE LA AUDITORIA

5.1.- DEFINICION.

Como en toda actividad, los mejores resultados los obtiene el que planea su trabajo. La auditoría de estados financieros, al igual que otras actividades profesionales, requiere de una planeación adecuada para poder alcanzar totalmente sus objetivos en la forma más eficiente posible.

La planeación tiene una importancia fundamental en auditoría. Para poder planear una auditoría específica es necesario, aunque resulte un tanto obvio, fijar claramente dos situaciones: Que el servicio quede claramente contratado y que se tenga concidencia plena de que se está en aptitud de prestarse.

La contratación del servicio implica fundamentalmente la aceptación, por parte del Auditor, de la responsabilidad total del trabajo y el conocimiento, por parte del cliente, del servicio que espera recibir. La explicación satisfactoria de los objetivos de la auditoría y el entendimiento mutuo de los resultados que se esperan del trabajo debe ser preocupación primero del Auditor en la contratación de sus servicios.

Por otra parte, la aceptación del trabajo significa la aceptación de la responsabilidad de desarrollarlo, esto es, que se está en aptitud de llevarlo a cabo. Para esto deberán satisfacerse dos condiciones importantes: Tener independencia mental frente al cliente en particular y capacidad para

resolver el problema específico que representará la empresa - por sus características específicas.

Ahora bien, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos nos menciona, en cuanto a los pronunciamientos normativos relativos a la planeación de la auditoría, que para planear adecuadamente el trabajo de auditoría, el auditor debe conocer:

- a) Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar.
- b) Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente.

CONCEPTO.

Planear el trabajo de auditoría es, decidir previamente cuáles son los procedimientos de auditoría que se van a emplear, cuál es la extensión que va a darse a esas pruebas, en qué oportunidad se van a aplicar y cuáles son los papeles de trabajo en que van a registrarse sus resultados. (1)

5.2.- FASES DE LA PLANEACION.

La planeación de la auditoría tiene tres fases principalmente que son: (4)

1. Investigación de aspectos generales y particulares de la empresa a examinar.
2. Estudio y Evaluación del Control Interno.
3. Programación del trabajo de detalle específicamente aplicable.

1. INVESTIGACION GENERAL.

Comprende el estudio de todas aquellas cosas que hacen - distintiva a la empresa que habremos de auditar, para poder - con ese conocimiento genérico - decidir los aspectos específicos que deberá cubrir la planeación de dicha auditoría. Dichos aspectos, que deben cubrirse en esta investigación, son entre otros, los siguientes:

- a) Características Jurídicas: Se refieren a los documentos legales que conforman su personalidad, su posibilidad de realizar operaciones, su organización, su relación con el estado, el régimen de sus propiedades, las condiciones de orden contractual, etc.
- b) Situación Fiscal: Relación de impuestos a los que - está sujeta, exenciones que goza, fecha de cierre de su ejercicio social, ejercicios pendientes de calificar, etc.

- c) Características Comerciales: Giro, artículos principales objeto de su producción y/o venta, forma de la venta (mayoreo, menudeo, descuento), sucursales, volumen de ventas en los últimos años, etc.
- d) Características financieras: Estructura y características del capital y del pasivo a largo plazo, inversiones en otras empresas, etc.
- e) Contabilidad: Diagrama general de la forma de registro, pólizas, auxiliares, libros vigentes y en fin todo lo relacionado con la materia.
- f) Almacenes: Visita a los almacenes, distribución, el control de entradas, salidas y existencias, etc.
- g) Situación laboral: Número de empleados, personal de confianza y sindicalizados, contratos colectivo o individuales, etc.
- h) Aspectos generales: Forma de control de los efectivos, fondos fijos, cuentas bancarias, dictámenes de auditores, salvedades, etc.

La investigación anterior tiene como objetivo fundamental conocer aquellas cosas específicas que requieren también un tratamiento específico en la programación.

La investigación de aspectos generales y particulares de la empresa se efectúa íntegramente en el caso de una PRIMERA auditoría. En auditorías subsiguientes el trabajo de investigación anterior se reduce considerablemente ya que sólo se procura su actualización mediante el estudio de los cambios más importantes que se hubieran efectuado.

En cuanto a la información necesaria para planear adecuadamente el trabajo de auditoría, la podemos obtener de muy diversas maneras, de acuerdo con la naturaleza y las condiciones particulares de la empresa, entre ellas:

- Entrevistas con el cliente para determinar el objetivo, las condiciones y limitaciones del trabajo, el tiempo a emplear, los honorarios y los gastos, la coordinación del trabajo de auditoría con el personal del cliente, y todo aquello que requiera ser definido antes de la iniciación del trabajo .
- Visitas a las instalaciones y observación de las operaciones para conocer las características operativas de la empresa y el sistema de control interno.
- Entrevistas con funcionarios para obtener información sobre las políticas generales de la empresa.
- Lectura de algunos documentos que se relacionen con la situación jurídica de la empresa.
- Lectura de los estados financieros para obtener información básica sobre el volumen y la naturaleza de las operaciones de la empresa.
- Revisión de informes y papeles de trabajo de auditorías anteriores, para aprovechar la experiencia acumulada.
- Estudio y evaluación preliminar del sistema de control Interno.

Una vez obtenida la información necesaria, el Contador - Público podrá prever cuáles procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y la oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo.

2. ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

El estudio y evaluación del control interno se efectúa - con el objeto de cumplir con la norma de ejecución del trabajo que requiere que: "El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permitan determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría". (1)

En su más amplio sentido, control interno es "la metodología general según la cual se lleva a cabo la dirección de - un organismo". "El control interno es el medio por el cual - se realiza la política administrativa".

Al respecto el I.M.C.P. proporciona la siguiente definición:

"El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para (1) salvaguardar sus activos, (2) verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, (3) promover la eficiencia operacional y (4) provocar la adherencia a las políticas prescritas por la administración".

Los cuatro puntos anteriores constituyen los objetivos básicos del control interno. Los dos primeros cubren el aspecto de controles internos contables y los dos últimos se refieren a controles internos administrativos. A su vez éstos sirven de base a lo que se ha llamado "control interno por objetivos", pero conocidos como Objetivos Generales de Control Interno y éstos a su vez sirven de base para identificar los "Objetivos específicos de control interno por ciclos de transacciones".

En sí el ESTUDIO es el examen mismo, la investigación y análisis del control interno existente. Y la EVALUACION es la conclusión a que se llega, el juicio o la impresión que se fija en la mente del Auditor al recibir los resultados del estudio del control interno para saber si es bueno o defectuoso es decir, si permite la consecución plena de sus objetivos o no.

Existen tres métodos para efectuar el estudio del control interno:

METODO DESCRIPTIVO: Consiste en la explicación, por escrito, de las rutinas establecidas para la ejecución de las distintas operaciones o aspectos específicos del control interno. Es decir, es la formulación de memoranda donde se pasa o transcribe en forma fluida los distintos pasos de un aspecto operativo.

METODO DE CUESTIONARIOS: En este procedimiento se elabora previamente una relación de preguntas sobre los aspectos básicos de la operación a investigar y a continuación se procede a obtener las respuestas a tales preguntas. Generalmente estas preguntas se formulan de tal suerte que una respuesta negativa advierta debilidades en el control interno.

METODO GRAFICO: Este método tiene como base la esquematización de las operaciones mediante el empleo de dibujos; en dichos dibujos se representan departamentos, formas, archivos etc. y por medio de ellos se indican y explican los flujos de las operaciones.

En la práctica resulta más conveniente el empleo mixto de los tres métodos ya que de este modo se logran resultados más completos y se soportan mejor las conclusiones. Independientemente del método que se utiliza, el examen del control interno consta de dos fases: la investigación con los funcionarios y empleados para describirlo, graficarlo o resolver el cuestionario, y el estudio real de la operación para ver si efectivamente responde a lo asentado en la investigación anterior.

Teóricamente el estudio y evaluación del control interno debe hacerse antes de planear la auditoría, sin embargo razones de orden práctico imponen en ocasiones la necesidad de hacerlo durante el desarrollo mismo del trabajo de auditoría.

Respecto al alcance en el estudio del control interno existen dos posibilidades que lo determinan: Cuando se efectúa auditoría por primera vez a una empresa determinada, es conveniente efectuarlo totalmente; en subsiguientes auditorías puede prepararse un plan rotativo, examinando un año unos aspectos y al siguiente otros, complementando con ratificaciones generales los aspectos en que hubieron cambios.

El control interno influye directamente en el programa de trabajo ya que si se tiene un buen control el Auditor puede reducir sus pruebas y si es al contrario, las pruebas serán más amplias. (6)

3. EL PROGRAMA DE TRABAJO.

Es la última fase de la planeación, el programa de trabajo es la representación física y la formalización de la planeación.

"El programa de trabajo es la relación escrita y ordenada de los procedimientos de auditoría, extensión y oportunidad de éstos, a aplicar en el trabajo específico.

El programa de trabajo, en su formato, incluye los siguientes encabezados:

- PROCEDIMIENTO. Para describirlos lo más clara y brevemente posible.
- EXTENSION. Que puede incluirse en la descripción del procedimiento.
- OPORTUNIDAD. Epoca o fecha en que debe efectuarse el trabajo específico.
- AUDITOR. Responsable de resolver el punto en particular.
- TIEMPO ESTIMADO. Tiempo en horas que se espera tome la ejecución.
- TIEMPO REAL. Tiempo realmente empleado.
- VARIACION. Para anotar las desviaciones de los tiempos reales respecto de los estimados y hacer las explicaciones pertinentes.

- OBSERVACIONES. Para señalar aspectos especiales en relación con el trabajo o la cuenta a revisar.

Los procedimientos se transcriben ordenadamente, atendiendo, usualmente, al orden que las cuentas muestran en los estados financieros: primero se anotan los procedimientos aplicables al examen de caja luego a bancos, cuentas por cobrar, inventarios, hasta concluir con las cuentas de resultados y de orden.

Para formular el programa de trabajo y siempre que sea posible, se acostumbra utilizar los siguientes elementos básicos:

- a) Boletines de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IACF.
- b) Papeles de trabajo de la auditoría anterior:
 - Expediente continuo de auditoría.
 - Dictamen y notas a los estados financieros.
 - Carta de Observaciones.
 - Papeles de trabajo del trabajo mismo.
- c) Estudio y Evaluación del control interno.
- d) Datos de la investigación de aspectos generales y particulares de la empresa.
- e) Estados financieros y sus anexos, de la fecha de la revisión.
- f) Análisis Financiero.

Existen dos clases de programas de trabajo:

1. Estándares o tipo
2. Específicos

El programa estándar se formula aprovechando las características más generales de las cuentas, que se conservan iguales en las diferentes empresas, lo que lo hace aplicable en términos generales en cualquier negocio ampliándolo o reduciéndolo frente al caso en particular donde ha de aplicarse. Y el específico para aspectos específicos.

El efecto en el programa de trabajo de primera auditoría o auditoría subsecuente radica en el alcance; ya que tratándose de primera auditoría la investigación debe ser total y en auditoría subsecuentes en cambio, las revisiones anteriores se reducen sensiblemente.

En cuanto a la oportunidad: usualmente el trabajo de auditoría se realiza en dos épocas bien definidas: los últimos meses del ejercicio social a examinar (Auditoría preliminar) y los días inmediatos siguientes al cierre de dicho ejercicio (Auditoría Final). El programa de trabajo debe diseñarse de tal forma que señale claramente la parte del trabajo que debe efectuarse en una u otra época.

El trabajo planeado deberá ser supervisado. LA SUPERVISION debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado.

La supervisión debe ejercerse en todos los niveles o

categorías del personal que intervenga en el trabajo de audi
toría.

La supervisión debe ejercerse en las etapas de planea -
ción, ejecución y terminación del trabajo.

Deberá dejarse en los papeles de trabajo evidencia de -
la supervisión ejercida. (1)

CAPITULO VI

CUENTAS A EXAMINAR

- 6.1 Lo que el Auditor Examina
- 6.2 Objetivo de Examinar las Cuentas
- 6.3 Técnicas y Procedimientos a Utilizar.
- 6.4 Pruebas Selectivas de Auditoría.
- 6.5 Principios de Contabilidad
- 6.6 Importancia relativa de las cuentas.
- 6.7 Activo -Esquema y conceptos generales.
- 6.8 Pasivo -Esquema y conceptos generales.
- 6.9 Capital Contable
- 6.10 Cuentas de Resultados.

CAPITULO VI

CUENTAS A EXAMINAR

6.1.- LO QUE EL AUDITOR EXAMINA.

Durante una auditoría todos los registros del cliente deberán estar disponibles para su examen. Si por algún motivo algunos registros no se muestran, el auditor se cerciorará de que la información que contengan no esté relacionada con las cuentas; además, solicitará de la administración una constancia por escrito al respecto. La mayoría de las empresas establecen no tener secretos para el contador público, aunque hay algunas personas que creen que no debe enseñarse al auditor la información que pudiera ser valiosa para algún competidor.

Hoy, sin embargo, la administración de negocios es menos aprensiva en perder ventajas ante la competencia, reconociendo que la práctica del intercambio de información de negocios a través de revistas técnicas, asociaciones de negocios y con sultores de ingeniería y administración es casi invariablemente benéfica, al tenerse así una fuente más amplia de mejoras técnicas y otros beneficios siendo por supuesto la condición para obtener tal intercambio, dar y recibir. Más aún, los auditores ya no son considerados sospechosos. El desarrollo continuo de su aptitud profesional les ha ganado un respeto y confianza que va constantemente en aumento por parte de los directores de negocios.

Entre los registros, archivos y otra información, el auditor, en la mayoría de los casos, examinará con más o menos detalle los siguientes:

REGISTROS GENERALES

INFORMACION COMPLEMENTARIA

Mayor General

Mayores auxiliares para:

Inversiones

Cuentas por Cobrar

Inventarios

Activo Fijo

Cuentas por Pagar

Gastos de operación

Registros:

de entradas a caja

de cheques

de Pólizas

de Seguros

Listas de raya

Otros diarios

Comprobantes pagados

Comprobantes pendientes de pago

Documentos por cobrar

Documentos por pagar, cancelado

Declaraciones de ISR e informes
de Inspectores Fiscales.

Archivo de crédito

Archivo de compras

Registro de recibo

Registro de embarque

Pólizas de seguros

Contratos de Arrendamiento

Archivo de contratos

Libros de registro de acciones

Correspondencia con clientes,
proveedores, abogados, ban -
cos, sucursales y dependen -
cias gubernamentales.

Actas del consejo de adminis -
tración y memoranda sobre -
contabilidad, organización,
etc.

Informes de revaluación y va -
luación.

Investigaciones de la direc -
ción.

6.2.- OBJETIVO DE EXAMINAR LAS CUENTAS.

Es fundamental saber los objetivos que se persiguen en el examen de cada cuenta. La auditoría tiene como objetivo general determinar la corrección de las cifras que muestran los estados financieros y se puede decir que éste es el objetivo particular en cada una de las cuentas, pero es conveniente que en cada caso se profundice en este sentido ya que el objetivo del examen de cada cuenta presenta aspectos particulares por las características que distinguen a una cuenta de otra.

6.3 TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS A UTILIZAR.

TECNICAS DE AUDITORIA.

Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.

Las técnicas de auditoría son las siguientes:

ESTUDIO GENERAL.

Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias.

ANÁLISIS.

Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas. El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros para conocer como se encuentran integrados y, puede ser básicamente de dos clases:

a) Análisis de Saldos: Existen cuentas en las que los distintos movimientos que vienen registrándose en ellas son compensaciones unos de otros: por ejemplo en una cuenta de clientes, los abonos por pagos, devoluciones, etc., son compensaciones totales y parciales de los cargos hechos por ventas. En este caso el saldo de la cuenta viene a quedar formado por un neto que representa la diferencia entre las distintas partidas que se movieron dentro de la cuenta. Cuando éste es el caso, se pueden analizar solamente aquellas partidas que al final quedaron formando parte del saldo neto de la cuenta.

El detalle de estas partidas residuales y su clasificación - en grupos homogéneos y significativos es lo que constituye - el Análisis de Saldos.

b) Análisis de Movimientos. En otras ocasiones los - saldos de las cuentas se forman no por compensación de parti - das, sino por acumulación de ellas, como por ejemplo, en las cuentas de resultados; aún más, en algunas cuentas que po - drían ser de movimientos compensados puede suceder que no ' ' sea factible relacionar los movimientos acreedores contra - los deudores, o bien que por razones particulares no conven - ga hacerlo. En este caso el análisis de la cuenta debe ha - cerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos y sig - nificativos de los distintos movimientos deudores y acreedo - res que vinieron a constituir el saldo final de la propia - cuenta.

INSPECCION.

Examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o ' de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.

CONFIRMACION.

Obtención de una comunicación escrita de una persona in - dependiente de la empresa examinada, y que se encuentre en ' posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la ope - ración y, por lo tanto, de informar de una manera válida para ella. Esta técnica se aplica solicitando a la empresa audi - tada que se dirija a la persona a quien se pida la informa - ción o confirmación, para que conteste por escrito al audi - tor, dándole la información que se solicita y puede ser apli - cada de diferentes formas:

a) Positiva. Se envían datos y se pide contestación,

tanto si están conformes como si no lo están. Se utiliza este tipo de confirmación preferentemente para el activo.

- b) Negativa. Se envían datos y se pide contestación, sólo si están inconformes. Generalmente se utiliza para confirmar activo.
- c) Indirecta, ciega o en blanco. No se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Generalmente se utiliza para confirmar pasivo a instituciones de crédito.

INVESTIGACION.

Obtención de información, datos y comentarios de los empleados y funcionarios de la propia empresa.

DECLARACION.

Manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.

CERTIFICACION. Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad.

OBSERVACION.

Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.

CALCULO.

Verificación matemática de alguna partida.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

"Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante las cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión".

Debido a que generalmente el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para fundar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva.

NATURALEZA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA:

Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad, y en general, los detalles de operación de los negocios, hacen imposible establecer sistemas rígidos de pruebas para el examen de los estados financieros. Por esta razón el auditor deberá, aplicando su criterio profesional, decidir cuál técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellos, serán aplicados en cada caso para obtener la certeza moral que fundamente una opinión profesional y objetiva.

EXTENSION O ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA:

Se llama extensión o alcance a la amplitud que se da a los procedimientos, es decir, la intensidad y profundidad

con que se aplican prácticamente.

En el caso de las cuentas por cobrar a clientes, por ejemplo, al aplicar la técnica de confirmación de saldo, el alcance lo representa el total de saldos seleccionados frente al total de saldos que integran la cuenta de Mayor.

El alcance lo determinan varios elementos pero el más importante es el grado de eficiencia del control interno de la empresa. Otros factores que lo determinan son: El total de partidas individuales que forma la partida total a examinar, la cantidad de errores localizados al efectuar el examen, etc.

OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS:

Es la época en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar. No es indispensable, y a veces no es conveniente, realizar los procedimientos de auditoría relativos al examen de los estados financieros, a la fecha a que dichos estados se refieren. Muchos procedimientos de auditoría son más útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior.

6.4. PRUEBAS SELECTIVAS DE AUDITORIA.

La prueba selectiva en auditoría es un método mediante el cual se obtienen conclusiones sobre las características de un conjunto numeroso de partidas (universo) mediante el examen de un grupo parcial de ellas (muestra).

Se realizan pruebas selectivas porque el trabajo de revisión de las cuentas no es ni puede ser exhaustivo; no es posible revisar en un periodo corto (30 ó 45 días) con un grupo de tres o cuatro gentes lo que a la empresa le lleva un año con un personal más o menos abundante; no es tampoco, razonable; el auditor dispone de un tiempo limitado para obtener conclusiones.

El muestreo puede fundamentarse según las circunstancias, en métodos estadísticos o en el muestreo basado en criterio o no estadístico; ambos procedimientos no son excluyentes entre sí, por lo que pueden ser simultáneamente aplicables. El auditor deberá entender claramente sus características, para estar en posibilidades de escoger el que más convenga en situaciones específicas.

Los resultados que arrojen las pruebas selectivas deben ser sopesados cuidadosamente para poder generalizarlos al todo. Los resultados satisfactorios deben dar seguridad en tanto los resultados negativos pueden provocar una extensión del trabajo, bien ampliando la muestra o bien cambiando el enfoque, o simplemente, pueden considerarse plenamente aplicables al Universo y, en consecuencia, considerarlo erróneo.

Ahora bien, para seleccionar la muestra los métodos utilizados son los siguientes:

a) NUMEROS ALEATORIOS.

Con base en este método los elementos del universo - se identifican con números que pueden ser naturales a las partidas, o asignados específicamente para efectos del muestreo. Los números que formarían la muestra se eligen mediante procedimientos al azar, siendo los más frecuentes las tablas de números aleatorios previamente preparados o el cálculo mediante fórmulas operadas en computadora.

b) SELECCION SISTEMATICA.

Se conoce también como muestreo por intervalos. La muestra se escoge considerando intervalos iguales entre un elemento y otro de la misma, por ejemplo, múltiplos de 10, de 100, etc. Los requisitos que deben cumplirse, son:

- Que la selección del primer elemento de la muestra ' sea al azar.
- Que los elementos del universo no hayan sido previamente ordenados en forma alguna, y
- Que todos los elementos del universo tengan oportunidad de ser seleccionados; o sea que ninguno haya sido retirado del universo.

c) ESTRATIFICADO.

Cuando en un universo existen fuertes diferencias entre elementos que lo forman, se hacen segregaciones en grupos similares. Una vez hecha la segregación, se procede a muestrear separadamente cada uno de los grupos. Los resultados - obtenidos de los diversos grupos pueden reunirse para obtener una imagen completa del universo, o bien considerarse por separado, según los objetivos que se persigan con la revisión.

(1)

EVIDENCIA EN PAPELES DE TRABAJO.

Para cumplir con el pronunciamiento que se refiere a dejar constancia de la evidencia del trabajo, el auditor al aplicar pruebas selectivas deberá señalar en papeles de trabajo, lo siguiente, de manera que, en cualquier momento pueda reconstruirse el proceso seguido y se puedan justificar las conclusiones obtenidas:

- a) La descripción del sistema de muestreo elegido.
- b) La descripción del sistema seguido para seleccionar las partidas individuales que integran la muestra.
- c) La descripción de los procedimientos de auditoría aplicados a las partidas que integran la muestra.
- d) Los resultados obtenidos de la aplicación de los procedimientos de auditoría, los cuales incluirán cuando menos:
 - La clasificación del tipo de errores encontrados.
 - El número de errores de cada tipo localizado.
- e) La tabulación de los resultados obtenidos de la muestra.
- f) Las fórmulas y cálculos empleados para la estimación de esos resultados.
- g) La interpretación de dichos resultados con base en los datos anteriores. (1)

6.5 PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

La opinión del Auditor se expresa sobre estados financieros elaborados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados en forma consistente, por ello es indispensable conocer cuáles principios de contabilidad afectan directa o indirectamente el manejo de cada cuenta, para verificar que se haya respetado su aplicación y poder sostener esa afirmación básica del dictamen.

Los principios de contabilidad son las reglas o maneras de registro de las operaciones e información de las mismas, - que se han considerado de importancia y observancia necesaria en el ejercicio de la técnica contable.

A continuación se mencionan dichos principios:

1.- DE LA ENTIDAD.

Los negocios deben ser considerados entidades perfectamente distintas de sus propietarios y sus operaciones deben registrarse atendiendo al efecto que tienen en ellas y no en éstos.

2.- DE LA REALIZACIÓN.

Las operaciones del ente económico deben registrarse cuando se realicen efectivamente. No debe darse efectos contables a los planes o eventos inconclusos en sus formalidades, que por cualquier circunstancia no puedan considerarse plenamente realizados.

3.- DEL PERIODO CONTABLE.

Las actividades de una empresa son continuas, pero los cambios operados en el patrimonio de los negocios deben conocerse e informarse por periodos regulares; en México para

información a terceros y por disposición de las leyes fiscales el periodo contable es de un año, pero para propósitos de la administración el periodo puede reducirse tanto como las necesidades y los recursos lo permitan. Los ingresos y gastos deben registrarse en el ejercicio al que correspondan.

4.- DEL VALOR HISTORICO ORIGINAL.

Los activos deben registrarse al precio efectivamente pagado por ellos, en efectivo o crédito, en la fecha de su adquisición y registro. Los activos se registran a su precio de compra y las variaciones posteriores que pueden sufrir en dicho valor generalmente no se reflejan contablemente, de este modo las cifras acumuladas que muestran los renglones de los balances no representan valores actuales de realización sino históricos de adquisición. Este principio está en cierto modo soportado por el principio de negocio en marcha y evita los problemas de registro que pueden suscitar los diferentes conceptos de valor que existen y a los que podría invocarse para asignar diferentes valores de registro a los activos.

Se permite, no obstante, que se ajusten las cifras de registro cuando se presenten cambios en el nivel general de precios (devaluaciones) o eventos posteriores que les hagan perder su significado.

5.- DEL NEGOCIO EN MARCHA.

Salvo evidencia en contrario la vida de la empresa se supone indefinida. Por ello se admite la diferición de ciertos ingresos y erogaciones y se ignora el valor de realización de los renglones del balance; o sea que en contabilidad, los valores actuales de los recursos no son significativos si se suma que éstos son para producir más ingresos en el futuro y no para venderse de inmediato.

6.- DE LA DUALIDAD ECONOMICA.

A este principio también se le conoce como "Teoría - de la partida doble".

Tiene el antecedente eminentemente científico de la causa y el efecto, la acción y la reacción, y se define estableciendo la doble representación (primero registros -cargos y abonos- y, luego de información -activos y pasivos-) que deben tener en contabilidad, las operaciones cuantitativas del ente económico.

7.- DE LA REVELACION SUFICIENTE.

Siendo la información el objetivo fundamental de la contabilidad, el cual cumple a través de los estados financieros; y siendo éstos elementos de decisión para quienes los utilizan, resulta imprescindible la exigencia de la claridad y la suficiencia en su contenido. La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

8.- DE LA IMPORTANCIA RELATIVA.

Las operaciones de importancia menor no deben ser sujetas rigurosamente al trato que establecen los principios de contabilidad. Esto es por ejemplo, que aun cuando una engrapadora pudiera ser considerada como activo fijo por su relativa duración y prolongada utilidad, el esfuerzo de controlarla y depreciarla es tan grande en relación con el precio - de la misma que no se justifica y puede aplicarse desde un principio a los gastos íntegramente.

Asimismo, en la información misma debe diluirse lo intrascendente en beneficio de lo importante.

9.- DE LA CONSISTENCIA.

Este principio señala que cuando existan varias soluciones de registro para operaciones específicas, la solución seleccionada debe aplicarse sin cambios año con año, para garantizar la comparabilidad de la información relativa.

(9)

6.6. IMPORTANCIA RELATIVA DE LAS CUENTAS.

El trabajo de auditoría es discriminatorio en cuanto a la importancia de las partidas que se revisan. Generalmente se desechan las partidas menores y se atienden las partidas de significación. La significación de una partida se juzga no solo por su importe sino también por lo que representa.

Por ejemplo, en unos gastos de administración por un total de \$ 300,000.00 una subcuenta que ascendiera a \$ 6,000. podría no tener importancia relativa atendiendo a su cuantía (0.2%) pero si esos gastos se refieren a Honorarios a abogados tendrían importancia por lo que pueden significar: de mandas y juicios a favor o en contra de la empresa por cifras mucho mayores.

6.7 ACTIVO + ESTRUCTURA Y CONCEPTOS GENERALES +

En términos generales un activo es una propiedad material de cuyo aprovechamiento y empleo derivan los productos y satisfactores cuya venta constituyen el objeto principal de la empresa que los posee.

En realidad existen activos que no tienen una representación física material como las patentes (forma de hacer las cosas) y las marcas (imágenes de prestigio) que pueden ser, en ocasiones, tanto o más importantes que los activos materiales mismos; sin embargo, usualmente los activos son algo tangible.

En el balance general los activos se presentan clasificados en cuatro grandes grupos: Activos circulantes, activos fijos, activos diferidos y otros activos.

Son activos circulantes aquellos que formando parte del ciclo de operaciones del negocio se constituyen, a corto plazo, en efectivos: Caja y bancos, cuentas por cobrar, inventarios y pagos anticipados.

Los activos fijos son los bienes duraderos de trabajo que sirven para llevar adelante las actividades comerciales que provocan el ciclo anterior: terrenos, edificios, maquinaria y equipo fabril, equipo de oficina y cualesquier otro bien de uso y utilidad prolongadas. Debe exceder del año.

Son activos diferidos todos aquellos desembolsos que de una manera u otra ayudan a establecer la empresa, aunque no tengan efectivamente una representación material clara, pero que ciertamente influyen benéficamente en más de un ejercicio contable, tales como los gastos de organización, de instalación y otros.

Se acostumbra llamar otro activo a cualquier inversión - que no puede ser claramente identificable en los tres grupos anteriores.

A continuación se presenta el esquema como se presenta - en el balance general.

ACTIVO

CIRCULANTE:

Efectivo en Caja y Bancos
(e inversiones a la vista)

Cuentas por cobrar a:

Clientes

Funcionarios y empleados

Otros deudores

MENOS, estimación de cuentas malas

Inventarios

Productos terminados

Producción en proceso

Materias primas

MENOS, estimación para obsolescencia y daños

SUMA ACTIVO CIRCULANTE

FIJO:

Terrenos

Edificios y construcciones

Maquinaria y equipo

Equipo de transporte

Equipo de Oficina

MENOS, depreciación acumulada

DIFERIDO:

Gastos de organización, netos

OTRO ACTIVO:

Inversiones en acciones y otros.

6.8 PASIVO = ESQUEMA Y CONCEPTOS GENERALES =

En términos generales un pasivo es una obligación o crédito a cargo de la empresa pagadero en efectivo en un plazo razonable que puede o no estar garantizado específicamente.

En los estados financieros, sin embargo, se presentan -- distintas clases de pasivos en atención a aspectos particulares con relación a la personalidad del acreedor (productos de materia prima, empleado de la propia empresa, autoridades oficiales, etc.) y al plazo estipulado para su pago (definido, indefinido, corto o largo plazo).

A continuación se muestra un cuadro de pasivos como se presentan en los estados financieros y la característica principal que los distingue.

Característica

A CORTO PLAZO:

Con vencimiento o exigible
a menos de un año.

Cuentas y documentos por pagar: Definidos en su importe.

Proveedores

Documentos por pagar

Instituciones de crédito

Acreedores Diversos

Anticipos de clientes

Pagaderos con mercancías.

Gastos Acumulados por pagar:

Generalmente importe estima
do.

Sueldos

Impuestos

Seguro Social

Servicios Varios (luz, el
teléfono, agua, etc.)

Vencimiento a menos de un año
del pasivo a largo plazo:

Parte del pasivo a largo pla
zo que se segrega para e-
fectos de presentación en
estados financieros.

A LARGO PLAZO:

Con vencimiento a plazo ma-
yor de un año.

Hipotecas

Emisión de obligaciones

Créditos refaccionarios y/o

Avío

Otros créditos a largo plazo

PASIVO CONTINGENTE:

Reservas de pasivo (para in-
demnizaciones al personal,
primas de antigüedad)
Contingencias no cuantifica-
das contablemente (o sea sin
valor en los estados finan-
cieros.)

Estimaciones de pasivo con
vencimiento desconocido.
Posibles pasivos que usual-
mente se controlan en las
cuentas de orden.

CREDITOS DIFERIDOS:

Intereses cobrados por anti-
cipado.

No son pasivos propiamente,
sino productos de ejercicios
futuros por servicios no
prestados.

6.9 CAPITAL CONTABLE.

El capital contable es la diferencia del activo total menos el pasivo total, se le llama también patrimonio y difiere un tanto en su contenido de un tipo de sociedad a otro; el capital contable se integra con diversos conceptos que se presentan separadamente, atendiendo a su origen o característica jurídica.

I. CAPITAL SOCIAL:

- a) Capital autorizado: Es la cifra máxima que pueden aportar los socios sin modificar la escritura constitutiva.
- b) Capital suscrito. Es la parte del capital autorizado representado por acciones que pueden o no estar pagadas.
- c) Capital exhibido. Es la parte del capital suscrito que se encuentra pagado.

II. OTRAS APORTACIONES DE SOCIOS.

Primas sobre acciones. Son los sobreprecios al valor nominal de las acciones, que pagan los accionistas al efectuarse nuevas suscripciones.

III. REVALUACIONES.

Son los incrementos a los valores del activo fijo por reavalúos efectuados por peritos valuadores y se presentan, producto no distribuible, pero que sí puede ser capitalizado.

IV. UTILIDADES RETENIDAS.

Son segregaciones de las utilidades para el estable-

cimiento de las reservas de capital (reserva legal, reserva de reinversión, etc.) En todo caso, estas segregaciones se efectúan y retienen para un fin específico.

V. UTILIDADES PENDIENTES DE DISTRIBUIR.

Son los remanentes de las utilidades de ejercicios anteriores que no se segregaron para un fin específico.

VI. UTILIDADES DEL EJERCICIO

VII. PERDIDAS DE EJERCICIOS ANTERIORES y/o DEL EJERCICIO

6.10 CUENTAS DE RESULTADOS - GENERALIDADES.

Las cuentas de resultados son aquellas en las que se acumulan los diferentes conceptos de ingreso o gasto y de cuya comparación se obtiene la utilidad o pérdida del negocio en un periodo determinado, por esta razón se les cancela cada fin de ejercicio contra una cuenta de pérdidas o ganancias que se presenta dentro del grupo de capital contable (utilidad o pérdida del ejercicio).

Tienen relación directa con las cuentas de activo y pasivo (ventas, cuentas por cobrar, costo de ventas-inventarios, gastos financieros-pasivos, depreciaciones-activo fijo, etc.)

A continuación se presenta un esquema de los rubros principales que forman el estado de resultados y su presentación en el mismo.

ESTADO DE RESULTADOS

Ventas
(-) Costo de venta
= Utilidad Bruta
(-) Gastos de operación:
 de administración
 de Venta
 Financieros
= Utilidad de operación
+ Otros (Gastos) y Productos, neto
± Gastos o (productos) extraordinarios
= Utilidad antes de Impuesto y Participación
(-) Provisiones para:
 Impuesto sobre la renta
 Participación de utilidades
= UTILIDAD NETA

CASO PRACTICO DE AUDITORIA SOBRE GASTOS DE OPERACION.-

Puesto que cada decisión tomada por la empresa tiene algún efecto sobre los gastos, es importante la Auditoría en este rubro, ya que es conveniente conocer si la Empresa ha seguido una política adecuada para su control, si están reflejados adecuadamente en la determinación del resultado obtenido, si se encuentran debidamente comprobados con documentos que reúnen requisitos fiscales, si están autorizados, si se ejerce sobre ellos un control a través de presupuestos de gastos, si se han efectuado las erogaciones en las condiciones favorables para la Compañía, si son ordinarios y propios del negocio, si se encuentran registrados correctamente en contabilidad, etc.

"En su sentido más amplio, los gastos representan todos los costos deducibles de los productos del negocio. El concepto de gastos implica la idea de consumo y de ninguna manera supone necesariamente la existencia de un desembolso de dinero. Los gastos de operación están representados por aquellas erogaciones que es necesario efectuar para poder llevar a cabo las operaciones normales del negocio, tales como: Gastos de Venta, Gastos de Administración, Gastos Financieros y Otros Gastos.

Estos gastos a su vez tienen subdivisiones, tales como:

GASTOS DE VENTA:

Sueldos y Salarios

Comisiones de agentes y dependientes

Seguro Social del personal de este Departamento
Propaganda
Fletes y acarreos de las mercancías vendidas
Gastos de Mantenimiento del equipo de reparto
Luz y teléfono
etc.

GASTOS DE ADMINISTRACION:

Sueldos del personal administrativo
Sueldos del personal de oficinas
Seguro Social del personal de este departamento.
Consumo de papelería y útiles de escritorio
Gastos de correo y telégrafo
Renta Local
Luz y teléfono (la parte proporcional)
etc.

GASTOS FINANCIEROS:

Los intereses sobre préstamos bancarios, hipotecarios, etc.
Descuentos sobre ventas.
Pérdidas obtenidas en cambios de monedas extranjeras.
Gastos de Situación
etc.

OTROS GASTOS:

Pérdida en Venta de Valores de Activo Fijo
Pérdida en compraventa de acciones y valores

etc.

Ahora bien, los OBJETIVOS de la Auditoría de Estados Financieros en cuanto a este rubro, son los siguientes:

En términos generales, el objetivo que persigue el auditor al examinar los Gastos de Operación es la verificación - del cumplimiento de éstas áreas del Estado de Resultados, con los principios de contabilidad generalmente aceptados que los rigen.

Además, se pueden señalar también los siguientes objetivos:

- a. Comprobar que los gastos de operación representen transacciones efectivamente realizadas, con el fin de cerciorarse de que los gastos de operación que se presentan no incluyan gastos ficticios.

En cuanto a las provisiones, el auditor deberá cerciorarse de que sean razonablemente correctas, verificación que se realiza comúnmente al revisar las cuentas de activo y pasivo que originan el cargo a los resultados.

- b. Determinar que todos los gastos de operación del ejercicio estén incluidos en el estado de resultados

y que no se incluyan transacciones de los periodos inmediatos anterior o posterior.

El auditor debe verificar que se registren no solamente los gastos incurridos, sino también todos -- aquéllos costos, gastos o pérdidas conocidos que -- sean atribuibles al periodo que finaliza en la fecha de los estados financieros.

- c. Asegurarse de que los gastos de operación que se -- muestran en el estado de resultados provengan de las operaciones normales del negocio y que se revelen -- las partidas extraordinarias, especiales o no re -- currentes, así como las transacciones importantes -- con entidades afiliadas.

PAPALES DE TRÁFICO REQUERIDOS

Si bien no es posible dar una lista exhaustiva de todas las cuentas de gastos por las cuales se requerirán hojas de trabajo, la siguiente es una lista representativa de aquellas más frecuentemente encontradas:

1. Sueldos de Funcionarios
2. Reparaciones
3. Rentas
4. Intereses
5. Bonos
6. Publicidad
7. Honorarios Profesionales
8. Gastos diversos
9. Gastos extraordinarios y no recurrentes
10. Comisiones
11. Gastos de Viaje

A continuación se muestran cédulas "sumarias" y/o de "detalle".

El programa de Gastos en General también se muestra a continuación.

- - -

(1/2)

30

11.16

PROGRAMA DE GASTOS EN GENERAL

No.	PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA	HECHO POR	OBSERVACIONES
1.	Revise la sección relativa del Cuestionario de Control Interno, y a base de pruebas selectivas, asegúrese que los procedimientos indicados han sido observados.	g	<u>30-1/PROG.</u>
2.	Obtenga o prepare relaciones por las distintas cuentas de gastos y coteje los totales con el mayor.	g	<u>30-1/1</u> <u>30-1/2</u> <u>40</u>
3.	Seleccione los periodos para auditoría detallada y proceda en la misma forma que se indicó:		
	Examinando que los gastos hayan sido aprobados por funcionario autorizado.	g	<u>30-1/1</u> <u>30-1/2</u> <u>40</u> <u>50</u>
	Verificando las sumas y revisando el pase de sus totales al libro mayor.	g	<u>✓</u>
	Verificando los cálculos y sumas y comparándolas con los asientos de los libros.	g	<u>✓</u>
4.	Examine las partidas poco usuales, especialmente créditos a las cuentas de gastos.	g	<u>Ninguna</u>
5.	Revise los pagos posteriores y cerciórese que se hayan registrado en el ejercicio auditado todos los gastos que le corresponden.	g	<u>Ninguna</u>

PROGRAMA DE GASTOS EN GENERAL

(Continúa)

No.	PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA	HECHO	OBSERVACIONES
6.	Anote en la cédula de rechazos fiscales, todos los conceptos de gastos que no reúnan requisitos fiscales.	<u>g</u>	—
7.	Agregue a continuación, cualquier procedimiento adicional de auditoría que se considere necesario, en vista de las circunstancias.	<u>g</u>	<u>Revisión Analítica</u>

CONTROL INTERNO:

En este rubro, Gastos de Operación, la revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno deberá dirigirse principalmente a los siguientes aspectos:

- Existencia de un catálogo de cuentas para clasificar adecuadamente los gastos de operación.
- Su clasificación debe ser vigilada al registrarse en libros.
- Deben existir presupuestos de gastos e informes de las variaciones resultantes en relación con los gastos reales, exigiéndose explicaciones y responsabilidades a las personas que proceda.
- Revisión sistemática de las operaciones que afecten las cuentas de gastos de operación, tales como egresos, compras y cuentas por pagar, nóminas, inventario etc.
- Deben estar autorizados, invariablemente.
- Los documentos comprobatorios del gasto deben cancelarse previamente a su pago.

A continuación se presenta un Cuestionario de Control Interno (Modelo):

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
GASTOS DE OPERACION

(1/3)

PREGUNTA	NO Apl.	SI	NO	OBSERVACIONES
1. Se necesita autorización escrita para efectuar <u>to</u> dos los gastos?		X		
2. Los gastos son autorizados por un funcionario - responsable?		X		
3. Los gastos están numerados progresivamente?	X			No Necesario
4. Se linden reportes escritos de todos los gastos realizados?				
5. El Departamento de contabilidad recibe directamente una copia de la orden de gasto?		X		
6. Se han establecido responsabilidades para la verificación de los gastos?		X		
7. Existe un control apropiado de los gastos?		X		
8. Las cuentas de gastos de agentes aduanales y los fletes se identifican con los respectivos embarques?		X		
9. Los prorratesos son hechos por empleados responsables?		X		

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
GASTOS DE OPERACION
(Continúa)

PREGUNTA	NO SÍ.	SI	NO	OBSERVACIONES
10. Son examinados los comprobantes de gas - tos por un funciona - rio o empleado res - ponsable, con el fin de cerciorarse de que los documentos compro batorios están comple tos y de que se han cumplido con los re - quisitos establecidos?		X		
11. Existen procedimientos para recuperar: -Fletes pagados por la compañía, por mercan cía que iba con el - flete a cargo del com prador?		X		
12. Recibe la compañía al guna factura por co - sas tales como: publi cidad, honorarios, al quileres, gastos de viaje, etc., y son a probados por un fun - cionario previamente a su pago?		X		
13. Las facturas de publi cidad se revisan pe riódicamente, compro bándolas con los anun cios publicados?		X		

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
GASTOS DE OPERACION
(Continúa)

No.	PREGUNTA	NO Apl.	SI	NO	OBSERVACIONES
14.	La distribución de los - gastos se hace o se re- visa en el departamento de contabilidad por al- guna persona competente		X		
15.	Hay algún funcionario - responsable que revise los comprobantes y la - corrección de los cálcu- los aritméticos?		X		
16.	Se pasan los comprobantes junto con el cheque de pago, a la persona que va a firmarlo?		X		
17.	Se cancelan los compro- bantes para evitar su - doble pago?		X		
	etc.				

COMPAÑIA MERCANTIL DEL NORTE, S.A.
GASTOS GENERALES
SUMARIA

CONCEPTO	SALDOS		AJUSTES (H)	SALDOS FINALES
	FINALES 31-XII-85	S/ LIBROS 31-XII-86		
Gastos de Venta	3'150,000.-	5'259,827.-	$\frac{30-1}{1}$	5'259,827.-
Gastos de Administración	4'780,000.-	6'761,005.-	$\frac{30-1}{2}$	6'761,005.-
Gastos Financieros	140,000.-	164,460.-	40	164,460.-
Otros Gastos	130,000.-	215,900.-	50	215,900.-
Suman Gastos			✓	12'401,194.-
Observaciones:				
Se obtuvieron las sumas de los Mayores Auxiliares.				
V = Ob. contra sumas.				

Compañía Hermanos del Norte, S.A.

30-1

Detalle Mensual de Subvenciones por el Año de 1986

CONCEPTO	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre	Total
Sueldos	231,500.-	231,500.-	231,500.-	231,500.-	231,500.-	231,500.-	231,500.-	231,500.-	231,500.-	231,500.-	231,500.-	231,500.-	2,778,000.-
Sueldo Social	81,000.-	81,000.-	81,000.-	81,000.-	81,000.-	81,000.-	81,000.-	81,000.-	81,000.-	81,000.-	81,000.-	81,000.-	972,000.-
Comisiones	6,925.-	6,925.-	6,925.-	6,925.-	6,925.-	6,925.-	6,925.-	6,925.-	6,925.-	6,925.-	6,925.-	6,925.-	83,100.-
Planillas	55,000.-		35,000.-	10,000.-	29,000.-		30,000.-	10,000.-	12,000.-	17,000.-	29,500.-	60,000.-	279,000.-
Fuente	90,000.-	90,000.-	90,000.-	90,000.-	90,000.-	90,000.-	90,000.-	90,000.-	90,000.-	90,000.-	90,000.-	90,000.-	1,080,000.-
Electricidad	5,500.-	6,500.-	5,500.-	4,500.-	6,500.-	6,500.-	6,150.-	4,950.-	5,925.-	5,100.-	6,225.-	8,670.-	71,920.-
Teléfono	19,500.-	19,350.-	21,225.-	21,650.-	23,200.-	24,050.-	24,900.-	25,625.-	27,175.-	23,600.-	25,250.-	25,350.-	293,425.-
Fuente, Alquiler	15,000.-	15,375.-	11,825.-	12,500.-	13,500.-	13,620.-	24,351.-	21,600.-	19,200.-	18,100.-	17,000.-	13,725.-	187,351.-
Mantenimiento	3,500.-	15,000.-	12,000.-	13,500.-	20,000.-	35,000.-	3,000.-	3,500.-	3,875.-	3,500.-	3,820.-	5,600.-	137,320.-
Total	453,245.-	494,229.-	449,275.-	430,675.-	489,325.-	493,975.-	437,915.-	421,370.-	426,925.-	426,125.-	444,430.-	462,680.-	5,259,320.-

OBSERVACIONES:

Esta relación de gastos se elabora de conformidad con el formato establecido por el Inventario de gastos para este mes, considerando el detalle de los mismos.

✓ = Ok. Celular, Internet

Compañía Mexicana del Norte, S.A.
 Balance Mensual por Semanas que se Acaban el día 30 de 1954

CONCEPTO	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre	Total
Sueldos	330,000.-	330,000.-	330,000.-	330,000.-	330,000.-	330,000.-	330,000.-	330,000.-	330,000.-	330,000.-	330,000.-	330,000.-	4,020,000.-
Sueldos Sociales	31,000.-	31,000.-	31,000.-	31,000.-	31,000.-	31,000.-	31,000.-	31,000.-	31,000.-	31,000.-	31,000.-	31,000.-	382,000.-
Costos de Pólizas y Honorarios de Fianza	30,000.-	25,000.-	23,000.-	25,000.-	24,300.-	27,650.-	35,800.-	16,900.-	17,100.-	15,300.-	14,300.-	13,850.-	251,750.-
Costos de Seguro, Fideicomiso	10,500.-	9,800.-	9,000.-	7,200.-	7,200.-	6,500.-	6,500.-	8,345.-	8,100.-	6,700.-	6,025.-	6,125.-	93,900.-
Fianza	40,000.-	40,000.-	40,000.-	40,000.-	40,000.-	40,000.-	40,000.-	40,000.-	40,000.-	40,000.-	40,000.-	40,000.-	480,000.-
Luces	5,500.-	6,200.-	5,300.-	7,300.-	5,700.-	6,300.-	6,100.-	6,700.-	5,900.-	6,100.-	6,300.-	5,600.-	71,500.-
Industria	19,000.-	17,600.-	18,000.-	18,300.-	21,000.-	21,350.-	19,345.-	20,300.-	20,675.-	20,415.-	21,700.-	20,900.-	246,135.-
Total	566,000.-	560,200.-	567,300.-	555,770.-	567,200.-	563,800.-	572,295.-	566,070.-	563,300.-	563,775.-	563,300.-	563,000.-	7,061,005.-

Observaciones:

Esta referencia de Costos de Administración se otorga a los señores Auditores y demás funcionarios competentes, autorizados por el Secretario responsable, en los casos que se encuentren clasificados convenientemente.

✓ = O.L. Cédulas Administrativas.

COMPAÑÍA MERCADER DEL NORTE, S.A.
GASTOS FINANCIEROS

DETALLE POR SUBCuentas AL 31 - VIII - 86.

SUB-CUENTA	SALDO 31 - VIII - 86
INTERESES SOBRE PRÉSTAMOS BANCARIOS	112,750.-
PÉRDIDAS EN CAMBIOS DE MONEDAS FINANCIERAS	13,800.-
GASTOS DE SITUACIÓN	12,135.-
DESEMBOLSOS SOBRE LETRAS	23,745.-
SUMA	30-1 164,430.-
<p>OBSERVACIONES:</p> <p>Datos obtenidos de documentos comprobatorios debidamente autorizados.</p> <p>V = O.K. Cálculos Aritméticos.</p>	

Compañía Mercantil del Norte, S.A.
 OTROS GASTOS

Détalle por Sub-Cuentas, al 31-XII-34

Sub-Cuentas	1	2	3	4
PÉRDIDA EN VENTA DE VALORES DE ACTIVO FIJO				Saldo 180,000
PÉRDIDA EN CONTINUENCIA DE ADQUISICIÓN DE VALORES				35,900
			30-1 \$	215,900
				✓
Observaciones:				
Se revisaron los libros y comprobantes, comprobándose que las pérdidas fueron reales. Se autorizó la venta por persona responsable y capacitada para ello.				
c/c = Ok. SUMAR				
	- 112 -			

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES:

El trabajo que el auditor realiza en relación con las cuentas de resultados se le conoce como "revisión analítica".

La revisión analítica es un examen crítico de las cuentas de información relativa sobre los que están basados los estados financieros, es un esfuerzo por determinar lo razonable de dichos estados.

La revisión analítica de los gastos de operación comprende:

- Examen crítico de los documentos originales que respaldan los gastos de operación. Esto tiene por objeto verificar que todo desembolso se encuentre amparado por documentación original que reúna los requisitos fijados tanto por la empresa misma como por las leyes impositivas.
- Revisión comparativa de los distintos renglones de gastos de operación, de un ejercicio a otro, investigando e interpretando las variaciones importantes.
- Conexión de las cuentas de gastos de operación con las cuentas de activo y pasivo relativas, incluyendo pruebas globales cuando procedan.
- Comparación de las cifras contra presupuestos, cuando los haya, y comprobación de las explicaciones para variaciones importantes.

Respecto a :

1. Su Determinación:

Desde luego, como en toda fase de la auditoría de es tados financieros, la efectividad del sistema de con trol interno habrá de ser considerada como base fun damental para determinar los procedimientos de audi toría aplicables en cada caso en particular.

2. Alcance:

La efectividad del sistema de control interno habrá de ser considerada como base fundamental para deter minar la extensión o alcance que habrá de dársele a los procedimientos de auditoría.

3. Su Oportunidad:

Es el criterio del auditor, quien tomando en cuenta las circunstancias del trabajo concreto que va a rea lizar quien debe determinar la oportunidad en que se aplicarán los procedimientos.

4. Evaluación del resultado:

Con base en el trabajo desarrollado el auditor esta rá en posibilidad de emitir una opinión sobre la ra zonabilidad de las cifras mostradas en los esta dos financieros.

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD APLICABLES.

A este rubro de Costos de Operación le son aplicables los siguientes principios de contabilidad; es decir, los debe tener en cuenta el auditor al realizar la Auditoría de este rubro:

- a) **PRINCIPIO DEL COSTO.**- Los pagos por concepto de materiales o servicios recibidos, se deben registrar al costo de adquisición.

- b) **PRINCIPIO DEL PERIODO CONTABLE.**- "La existencia continua de la empresa y la dificultad de dividir los eventos económicos, aunado a la necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la empresa obliga a dividir la vida de ella en periodos artificiales. Las operaciones y eventos, así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo en que ocurren, por tanto cualquier información contable debe indicar claramente el periodo a que se refiere".

- c) **PRINCIPIO DE LA REALIZACIÓN.**- "La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una empresa con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan".

Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados:

1. Cuando han efectuado transacciones con otros entes económicos.
2. Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes.
3. Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la empresa o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

En términos generales y cuando este es el caso, los gastos deben registrarse en forma paralela al ingreso que los originó, independientemente de la fecha en que se paguen.

- d) **PRINCIPIO DE LA REVELACION SUFICIENTE.**- La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la empresa.
- e) **PRINCIPIO DE LA CONSISTENCIA.**- "Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo". Cuando haya un cambio que afecta la comparabilidad de los resultados es necesario hacer una advertencia clara en la información que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio produce las cifras contables.

En el capítulo I se mencionan generalidades de la Auditoría: qué es, cuáles son sus objetivos o finalidades, cuáles las clases de auditoría existen y algunos aspectos importantes que debemos tomar en cuenta al realizar esta actividad. Concluí que aunque existen varias definiciones de auditoría todas quieren llegar a lo mismo: Examen cuidadoso de los libros, registros, operaciones, o cualquier otra actividad, con la finalidad de que el auditor pueda formarse un criterio y emitir una opinión profesional al respecto.

El Contador Público como Auditor Externo (Capítulo II), es el profesional que lleva a cabo la Auditoría Externa y debe reunir características personales y técnicas que le permitan desarrollar esta actividad. Es regido en su desempeño por el Código de Ética Profesional, y por el ejercicio de su profesión adquiere también una gran responsabilidad ante el cliente, la sociedad y la profesión misma, ya que la finalidad de su trabajo es rendir una opinión profesional. En cuanto a su relación con otros colegas, ésta es de cooperación y casi siempre pertenece a una firma de Contadores Públicos como socio de ella.

El Capítulo III, el Auditor Externo y el Interno, trata de las diferencias entre la Auditoría Interna y la Externa y de la relación del auditor externo con el auditor interno. Siendo ambos auditores, no hay antagonismo sino cooperación, ambos comprenden muy bien cuáles son sus ventajas y desventajas, y cuál es su situación ante el cliente y la empresa.

La preparación de los papeles de trabajo (Capítulo IV), de una auditoría, es muy importante; ésta importancia se basa en que después constituyen la evidencia del trabajo realizado. Estos deben elaborarse observando una serie de normas y requisitos técnicos y elementos que van a facilitar su preparación y a la vez facilitar el trabajo del auditor. El cliente puede prestar una valiosa ayuda al encargado de auditoría elaborando algunos papeles de trabajo y éstos papeles a su vez también forman parte de los "papeles de trabajo" del encargado de dicha auditoría.

En cuanto a la Planificación de la Auditoría (Capítulo V), ésta tiene una importancia fundamental pues de ella depende el buen éxito que se pueda obtener, ya que previamente se decide lo que se va a hacer, los procedimientos de auditoría que se van a utilizar, la extensión que se va a dar a las pruebas, la oportunidad en que se van a aplicar y los papeles de trabajo que se van a utilizar. Esta planificación se debe realizar en tres fases principales: En una de ellas se lleva a cabo una investigación de aspectos generales y particulares de la empresa que va a ser auditada. Otra se enfoca al estudio y evaluación del control interno: El auditor debe estudiar el control interno existente y evaluarlo, porque dicho estudio y evaluación le sirven de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en el mismo para, posteriormente, precisar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría que aplicará en la revisión. Y la tercera fase es donde se realiza la programación del trabajo de detalle específicamente aplicable, es decir, el Programa de Trabajo.

El capítulo VI, Cuentas a Examinar, nos describe en sí

en donde revisará tanto registros generales como información complementaria, es decir, verá Activo, Pasivo y Capital, Cuentas de Resultados y documentación accesorio que le sea de utilidad para poder precisar la corrección de los cifras, utilizando para ello técnicas y procedimientos de auditoría y apeguándose a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

BIBLIOGRAFIA

- (1) **FORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.**
Autor: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Décimoquinta Edición.
- (2) **MANUAL PARA LA AUDITORIA DE PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS.**
Autor: Frank P. Walker
Editorial: Ediciones Contables y Administrativas, S.A.
Julio de 1977.
- (3) **EL CONTADOR PUBLICO Y LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA.**
Autor: Dr. y C.P. Fabián Martínez Villegas.
Editorial: PAC, S.A. de C.V., enero de 1984.
- (4) **ELEMENTOS DE AUDITORIA.**
Autor: Víctor Manuel Mendivil Escalante.
Editorial: EJAJA, Marzo de 1984.
- (5) **AUDITORIA.**
Introducción a la Práctica de la Contaduría Pública.
Autor: E.L. Kohler.
Editorial: DIANA, S.A., Octubre de 1970.
- (6) **ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR OBJETIVOS Y CICLOS DE TRANSACCIONES.**
Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
Abril de 1986.
- (7) **AUDITORIA I**
Autor: C.P. Henoc Regalado Hernández.
Editorial: Soid, S.A.

- (8) CODIGO DE ETICA PROFESIONAL.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- (9) PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- (10) AUDITORIA PRACTICA.
Autores: Luis Ruiz de Velasco, y
Alejandro Prieto.
Editorial: Banca y Comercio
- (11) TESIS: AUDITORIA OPERACIONAL
- (12) TESIS: LAS AUDITORIAS INTERNA Y EXTERNA RELACIONADAS
EN LA EMPRESA.